

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LA CONDITION JURIDIQUE ET LE RÉGIME FISCAL

DES

SOCIÉTÉS COLONIALES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le 15 Novembre 1929, à 2 heures

PAR

Rémy BOYER

Président : M. MAUNIER, *professeur.*
Suffragants { MM. LESCURE, *professeur.*
R. PICARD, *professeur.*



PARIS V^e
LIBRAIRIE LAROSE
11, RUE VICTOR-COUSIN, 11

1929

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

*La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.*

LA CONDITION JURIDIQUE ET LE RÉGIME FISCAL

DES

SOCIÉTÉS COLONIALES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le 15 Novembre 1929, à 2 heures

PAR

Rémy BOYER

Président : M. MAUNIER, professeur.
Suffragants { MM. LESCURE, professeur.
R. PICARD, professeur.



PARIS V^e
LIBRAIRIE LAROSE
11, RUE VICTOR-COUSIN, 11

1929



A ma chère femme.

R. B.

NOTICE BIBLIOGRAPHIQUE

PUBLICATIONS COLONIALES OFFICIELLES :

1. *Budgets coloniaux.*
2. *Journaux officiels des colonies.*
3. *Bulletins officiels des colonies.*
4. *Bulletin officiel du Ministère des Colonies.*
5. ALBERT WAHL. — *Traité du régime fiscal des Sociétés et des valeurs mobilières.*
6. ARTHUR GIRAULT. — *Principes de colonisation et de législation coloniale.* Sirey, 1927.
7. HOUPIN C. et BOSVIEUX, H. — *Traité général, théorique et pratique des Sociétés Civiles et Commerciales.*
8. MAGNÉRO, TASSAIN et MOLAS. — *Traité alphabétique de l'Enregistrement (Revue Enregistrement, Paris).*
9. MAGNÉRO, TASSAIN et MOLAS. — *Répertoire fiscal du Commerce et de l'Industrie (Revue des Impôts, Paris).*
10. HENRI MARIOL. — *Abrégé de législation coloniale.* Larose, Paris, 1927.
11. MERLY (C. M.). — *Le régime financier des colonies* (décret du 30 décembre 1912). Larose, Paris, 1926.
12. POUTIER (J. P.). — *Répertoire analytique et réglementation applicable aux Services financiers coloniaux et locaux.* Paris, Berger-Levrault, 1926.
13. RESTONY, Paul. — *Le problème des capitaux dans les colonies françaises.* Paris, Dalloz, 1924.
14. L. MÉRAT. — *L'évolution actuelle du régime financier des colonies.* Larose, Paris, 1927.
15. PAUL RESTANY (Faculté de Droit, Paris). — *Les placements des capitaux français dans les colonies françaises.* Paris, Jouve, 1924.
16. GAIN, René (Faculté de Droit). — *Etude sur l'évolution de la nationalité des Sociétés en France.* Paris, 1924.
17. VEYRIERAS, J. — *Traité des taxes de timbre, de transmission et du revenu dont sont redevables les Sociétés de toute nature.* Gazette du Palais.

18. Recueil DARESTE. — *Législation et Jurisprudence coloniale.*
 19. Recueil PENANT. — *Recueil Général de Jurisprudence, de doctrine et de législation coloniale.*
 20. SIREY. — *Recueil Général des lois et des arrêts.*
 21. PANHARD. — *Recueil des arrêts du Conseil d'Etat.* Sirey, Paris.
 22. DALLOZ. — *Recueil périodique de jurisprudence, de législation et de doctrine.* Dalloz, Paris.
 23. *Revue de l'Enregistrement.*
 24. *Revue des Contributions.*
-

CHAPITRE PREMIER

De la condition juridique des Sociétés Coloniales

Si l'on donne aux termes que l'on utilise fréquemment dans le langage courant une acception trop large et trop générale, un même mot, une même expression finissent par revêtir, à l'insu de ceux qui les emploient, un sens imprécis et souvent impropre.

C'est ainsi que l'on désigne communément sous la dénomination générique de « Sociétés Coloniales », les entreprises qui, de par l'objet auquel elles se rapportent, exercent leur activité dans les colonies. Quel que soit le but poursuivi par la Société, le caractère distinctif de son entreprise, le lieu où elle a son domicile légal, on confond sous une même appellation toutes sortes d'exploitations extrêmement diverses. On ne fait état, dans cette classification sommaire et imparfaite, que d'une seule considération : celle qui est déterminée par la situation géographique du lieu où s'exerce l'activité sociale de l'entreprise.

Au point de vue juridique où nous nous plaçons, ce critérium doit être écarté et nous désignons, sous l'expression « Sociétés Coloniales », les Sociétés qui sont réellement domiciliées aux colonies, parce qu'elles y ont fixé ou transféré leur siège social et qui se trouvent régies grâce à cette circonstance, par une législation spéciale propre à chaque colonie.

La domiciliation d'une Société dans l'une quelconque de nos colonies résulte uniquement de la volonté de ses membres qui, en toute liberté, décident, dans son acte de constitution et dans ses statuts, que le siège social de la Société sera fixé dans telle ville déterminée de l'une quelconque de nos colonies.

D'autre part, les colonies françaises étant considérées comme faisant partie intégrante du territoire français, rien

ne s'oppose à ce qu'en cours d'exploitation, une Société ayant primitivement fixé son siège social en France, ne soit autorisée, par simple décision de l'Assemblée générale extraordinaire de ses actionnaires, à transférer son siège dans la colonie, où se trouve le centre de ses entreprises. La loi de 1913 ne met aucun obstacle à l'exercice de ce droit ; le législateur ayant simplement décidé qu'une société française ne pouvait, en aucun cas, transférer son siège à l'étranger.

En effet, la loi du 22 novembre 1913, qui a réglementé les pouvoirs et les conditions de délibération des Assemblées générales extraordinaires des Sociétés par actions, a modifié, dans les termes suivants, l'article 31 de la loi de 1867 :

Sauf dispositions contraires des Statuts, l'assemblée générale, délibérant comme il est dit ci-après, peut modifier les statuts dans toutes leurs dispositions. Elle ne peut, toutefois, changer la nationalité de la Société, ni augmenter les engagements des actionnaires.

Ajoutons que cette loi, étant donné le sens large de l'expression « Société par actions », s'applique aussi bien aux Sociétés en commandite par actions qu'aux Sociétés anonymes.

Mais si, en droit public, les colonies françaises sont assimilées au territoire français, il n'en est plus de même pour les pays de protectorat ; ces derniers sont considérés comme territoires étrangers, en vertu du principe de la souveraineté des Etats. La puissance protectrice ne se substitue pas, en effet, au pouvoir de l'Etat protégé, elle se borne à exercer sur les actes du Souverain, un contrôle, un droit de regard. Elle le représente valablement dans ses rapports avec les pays étrangers, mais, dans l'intérieur du pays placé sous le régime du protectorat, la puissance protectrice ne peut agir aux lieux et place du souverain légitime, ni même le suppléer, en vertu d'une délégation expresse ou tacite, résultant de son droit tutélaire.

Nous tirons de ce principe cette conséquence ; qu'une Société établie dans un pays de protectorat doit être considérée comme étrangère, et que le transfert du siège social d'une Société française dans une ville d'un pays protégé est illégal, en vertu des dispositions de la loi du 22 novembre

1913, qui interdit aux Sociétés par actions de changer de nationalité.

L'intention du législateur a été de mettre fin à une longue controverse. Jusqu'à l'apparition du texte précité, il était permis de se demander si le changement de nationalité d'une société devait ou non entraîner sa dissolution ; pour la raison qu'étant désormais régie par une législation différente, la Société qui avait ainsi transféré son siège social, ne pouvait conserver la personnalité dont elle était investie au regard de la loi française.

On a voulu prévenir un conflit de législation ; la Société devant, pour se plier aux exigences et aux prescriptions légales en usage dans le lieu de son nouveau domicile, renoncer par cela même aux dispositions de la loi française d'après laquelle elle avait été constituée. On devait faire ici application de l'adage : *locus regit actum*, et rien ne subsistait plus alors des règles de la loi française en conformité desquelles elle avait été créée. Il s'ensuivait qu'une Société toute nouvelle se trouvait substituée à la première.

La question de ce changement de régime juridique peut-il encore se poser dans le cas où une Société française transporterait son siège dans une colonie ? Les diverses lois, à l'abri desquelles et conformément auxquelles elles se sont constituées sont elles les mêmes que celles qui continueront à les régir dans la colonie où elles auront transféré leur domicile ?

Au point de vue du droit commercial, la Société, à la suite de son transfert, se trouvera régie par la législation spéciale de chaque colonie, qui, dans ses grandes lignes, se trouve calquée sur les textes en vigueur dans la métropole : le code de commerce, ainsi que la loi de 1867 sur les Sociétés sont promulgués, à l'heure actuelle, dans toutes les colonies françaises. En fait, la législation est la même, quoique les promulgations des lois françaises, dans les colonies, aient suivi l'apparition des textes légaux métropolitains à des dates plus ou moins espacées et tardives.

Depuis le Sénatus-consulte du 3 mai 1854, les colonies sont régies par décrets. Le pouvoir exécutif métropolitain a l'initiative de rendre les décrets dans les colonies, mais

c'est le Gouvernement de chaque colonie, dépositaire des pouvoirs de la République, qui est juge de l'opportunité de l'application à la colonie qu'il administre des décrets portant réglementation d'Administration publique, qui la concernent.

Il n'est fait au Gouverneur aucune obligation de procéder à cette promulgation dans un délai déterminé. Il en résulte que si, en règle générale, la législation métropolitaine est en usage dans la colonie, il n'en subsiste pas moins des différences dans son champ d'application ou ses modalités, par suite du retard apporté soit à l'élaboration des décrets, qui rendent les textes de loi applicables, soit même à leur promulgation qui les rendent exécutoires.

Prenons comme exemple le cas d'une Société à responsabilité limitée, existant en France depuis la loi du 7 mars 1925, qui aurait décidé de transférer son siège social dans telle colonie déterminée, avant l'apparition de l'arrêté de promulgation qui seul peut rendre cette loi applicable dans cette colonie ? Il va de soi qu'en l'espèce, le transfert d'une Société de cette forme n'eût pu se produire et les membres de cette Société eussent dû, pour arriver à leurs fins, dissoudre la Société primitive métropolitaine, et en créer une nouvelle dont les statuts auraient été en harmonie avec la législation alors en usage dans la colonie, où ils voulaient la fixer.

L'impossibilité où les associés se seraient trouvés de transférer dans cette colonie, une Société à responsabilité limitée résultait non des dispositions de la loi du 22 novembre 1913, puisque celle-ci ne se rapporte qu'aux Sociétés par actions, mais de cette simple circonstance que cette forme de Société était encore inconnue et sans existence juridique possible au lieu du domicile où ses membres voulaient la transférer.

Une autre difficulté, d'ordre économique cette fois, s'est présentée, quand il s'est agi d'opérer le changement de domicile d'une Société primitivement établie en France, dans une colonie où l'unité monétaire était différente de celle de la métropole. C'est le cas de l'Indochine et des Etablissements français aux Indes. Comment devait se faire l'évaluation du capital des Sociétés fixé à l'origine en francs et, ensuite, en

piastres ou en roupies ? Quel taux de change appliquer ? Comment pouvait-on concilier les dispositions édictées par l'article 1^{er} de la loi de 1867, modifié par l'article 1^{er} de la loi de 1893, avec les fluctuations inévitables du marché des devises ?

Reprenons l'historique de cette question :

Jusqu'en 1905, il n'y avait pas, en Indochine, de véritable monnaie légale ; tantôt, on adoptait le franc, tantôt, une des nombreuses monnaies indigènes, comme étalon monétaire.

Dans un but de clarté, un arrêté du Gouverneur Général, du 3 octobre 1905, disposait :

Qu'à dater du 1^{er} janvier 1906, la seule monnaie d'argent ayant cours légal en Indochine, serait la piastre indochinoise de commerce et ses subdivisions, telles qu'elles sont fixées par le décret du 14 avril 1898.

Cette réforme eût dû entraîner la révision financière de la législation civile et commerciale, puisque les lois et décrets avaient été promulgués en Indochine, sans tenir compte de ces différences monétaires.

En ce qui concerne la comptabilité publique, le décret du 5 juillet 1881, modifié par le décret du 13 juillet 1902, avait décidé que le Gouverneur de la colonie fixerait par arrêté, le 25 de chaque mois, le taux de conversion de la piastre en francs. Ce taux de conversion ainsi déterminé était dénommé taux du Trésor, et était utilisé pour déterminer les recettes et les dépenses de tous les services publics.

Mais la Cour d'Appel de l'Indochine n'a jamais reconnu que le taux de conversion en matière judiciaire, soit déterminé par le Gouverneur (arrêts 3^e Cham. Cour d'Appel de l'Indochine des 9 mai 1906, 23 décembre 1910, 7 avril 1911).

Dans tous les attendus de ces arrêts, la Cour s'élevait à la fois contre la prétention du Gouverneur de fixer par arrêté le taux de conversion et surtout contre l'instabilité même du cours ainsi déterminé, qui variait chaque mois.

Un décret dut intervenir pour trancher ce véritable conflit. L'article 1^{er} du décret du 8 octobre 1911 vint décider :

Que le taux auquel la piastre serait décomptée en Indochine, tant pour la détermination de la compétence des diverses juridictions

que pour la perception et le paiement des amendes et frais de justice, serait déterminé par les arrêtés du Gouverneur Général.

En exécution de ce texte, le Gouverneur Général, par arrêté du 24 novembre 1911, fixa le taux de conversion à deux francs, cinquante centimes pour une piastre. Ce fut le taux judiciaire ayant l'avantage de la stabilité.

A partir de ce moment, l'Indochine connut ainsi trois taux de conversion : le taux commercial, le taux du Trésor et le taux judiciaire.

Pour en revenir au sujet qui nous occupe, on pouvait se poser la question de savoir quel devait être celui de ces trois taux de conversion que l'on devait considérer pour l'application à une Société créée en Indochine, dont le capital était exprimé en piastres indochinoises, des prescriptions des lois de 1867 et de 1893, concernant la valeur nominale des actions et l'obligation de libérer le quart du capital.

La Cour d'Appel de l'Indochine décida que l'on devait appliquer le taux de 2 fr. 50 pour une piastre, taux stable, non soumis aux fluctuations du marché monétaire.

On n'avait pu prévoir, à cette époque, la dévalorisation du franc et, en maintenant ce taux immuable de 2 fr. 50 pour une piastre, il a été possible de créer en Indochine, sous le couvert de cette jurisprudence, des Sociétés dont le capital était formé en piastres indochinoises, dont les actions étaient émises à une valeur infime, bien inférieure au minimum édicté par l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} août 1893.

C'est pour remédier à cette situation que sont intervenus successivement les décrets du 18 janvier 1928 et du 9 juin 1928. Leur champ d'application est cependant assez restreint, ils ne déterminent la contre-valeur de la piastre en francs, qu'en ce qui concerne les sommes fixées en francs par l'article 1^{er} de la loi de 1867, modifié par l'article 1^{er} de la loi de 1893. Mais, ils n'apportent aucune modification au taux auquel la piastre sera décomptée pour la détermination de la compétence des diverses juridictions, pas plus qu'en ce qui concerne la perception et le paiement des amendes et des frais de justice.

On devra donc continuer, comme par le passé, à appliquer la contre-valeur de deux francs, cinquante centimes pour une piastre, pour déterminer le montant des amendes prévues par les articles 13 et 14 de la loi de 1867 sur les Sociétés, ce qui est évidemment regrettable, au point de vue de la répression.

Voici, au surplus, quel est le texte du décret du 9 juin 1928 (*J. O. R. F.* du 13 juin 1928), qui fait application, en Indochine de la loi du 24 juillet 1867 sur les Sociétés et qui a, lui-même, abrogé les dispositions du décret du 18 janvier 1928.

ARTICLE PREMIER. — Lorsque le capital des Sociétés anonymes ou en commandite par actions, qui ont leur siège social en Indochine, sera constitué en piastres indochinoises, les sommes fixées en francs par l'article 1^{er} de la loi du 24 juillet 1867, modifié par l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} août 1893, devront être converties en monnaie indochinoise, au taux de dix francs pour une piastre.

ART. 2. — Les Sociétés constituées antérieurement à la date du présent décret qui auront pris pour base de la conversion des francs en piastres, le taux commercial de la piastre au jour de leur constitution, demeurent valables ; toutefois, en cas de transformation ou d'augmentation de capital, elles devront se conformer au taux fixé par l'article premier du présent décret.

ART. 3. — Le décret du 18 janvier 1928 est abrogé.

CHAPITRE II

Autonomie financière des Colonies

Le principe de l'autonomie financière des colonies a été défini par les paragraphes 1 et 3 de l'article 33 de la loi de finances du 13 avril 1900, qui est ainsi conçu :

§ 1. Toutes les dépenses civiles et de la gendarmerie sont supportées en principe par les budgets des colonies.

Des subventions peuvent être accordées aux colonies sur le budget de l'Etat.

Des contingents peuvent être imposés à chaque colonie jusqu'à concurrence du montant des dépenses militaires qui y sont effectuées.

§ 3. Les Conseils Généraux des colonies délibèrent sur le mode d'assiette, les tarifs et les règles de perception des contributions et taxes autres que les droits de douane, qui restent soumis aux dispositions de la loi du 11 janvier 1892.

Ces délibérations ne seront applicables qu'après avoir été approuvées par des décrets en Conseil d'Etat.

En cas de refus d'approbation par le Conseil d'Etat, des tarifs ou des taxes proposés par un Conseil Général de colonies, celui-ci est appelé à en délibérer de nouveau.

Jusqu'à l'approbation du Conseil d'Etat, la perception se fait sur les bases anciennes.

La loi du 29 juin 1918, art. 55, a maintenu toutes ces dispositions, elle a seulement établi une distinction entre les délibérations concernant le mode d'assiette et les règles de perception des taxes et contributions et celles qui fixent les taux et tarifs de ces taxes.

Les premières doivent être approuvées par décrets en Conseil d'Etat rendus dans les neuf mois qui suivent la clôture de la session, mais, passé ce délai, elles sont considérées comme approuvées et deviennent définitives et exécutoires.

Les délibérations relatives aux tarifs deviennent définitives et exécutoires si, dans le délai de quatre mois pour les colonies de l'Atlantique et de six mois pour les autres colonies, elles n'ont pas été annulées par décret, rendu sur le rapport motivé du Ministre des Colonies.

C'est le décret du 30 décembre 1912 qui constitue la charte véritable du régime financier aux colonies.

Il n'a subi, depuis cette date, aucune modification appréciable.

Au point de vue administratif, les colonies françaises se subdivisent en trois classes.

1^o Colonies pourvues de Conseils généraux ;

2^o Colonies à Conseils coloniaux (Sénégal, 1920 ; Cochinchine, 1880) ;

3^o Colonies sans représentation.

Dans les colonies pourvues d'un Conseil général, cette assemblée a le droit de voter les tarifs des contributions et des taxes sous réserve du contrôle exercé par le Ministre des Colonies ; les délibérations des Conseils généraux, concernant le mode d'assiette et les règles de perception, ne sont exécutoires qu'après avoir été approuvées par décrets en Conseil d'Etat (loi du 30 mars 1916, art. 10).

Jusqu'à l'approbation par le Conseil d'Etat, la perception se fait sur les bases anciennes (D. 30 déc. 1912, art. 74).

Pour les colonies sans représentation, une distinction est à établir selon qu'elles sont constituées ou non en Gouvernements généraux.

Dans les groupes de colonies constitués en Gouvernements généraux (réserve faite pour le Sénégal), les taxes et contributions indirectes sont établies par le Gouverneur Général en Conseil de gouvernement. Le mode d'assiette et les règles de perception sont approuvées par décret. Aucune perception, sur les nouvelles bases, ne peut être effectuée avant l'approbation par décret ; sous la même réserve, le mode d'assiette, la quotité des autres impôts, taxes et redevances de toute nature, sont établis par le Gouverneur en Conseil et approuvés par arrêté du Gouverneur Général en Conseil.

Dans les colonies non groupées et non pourvues d'un Conseil

général, les contributions et taxes diverses, autres que les droits de douane et d'octroi de mer, sont établies par le Gouverneur en Conseil. Les arrêtés doivent être approuvés par le Ministre des Colonies, mais ils deviennent exécutoires de plein droit si le Ministre n'a pas prononcé leur annulation dans un délai de six mois, à partir de la date à laquelle ils ont été expédiés de la colonie au Ministère. Aucune perception ne peut être effectuée avant l'approbation par le Ministre ou avant que le délai de six mois ne soit arrivé à expiration (D. du 30 déc. 1912, art. 74).

Si chaque colonie élabore elle-même son budget particulier, elle est cependant tenue d'y comprendre tout d'abord les dépenses obligatoires, qui lui sont imposées par la métropole dans chaque loi de finances.

Mais là se bornent ses obligations et, à ce sujet, on ne peut songer à établir une assimilation quelconque entre les colonies et les départements de la métropole. En effet, non seulement les impôts des colonies ne sont pas les mêmes que ceux des départements, mais encore ils en diffèrent quant à leur assiette et à leur mode de perception.

Une circulaire ministérielle du 26 août 1926 a très justement rappelé :

Que les services locaux coloniaux n'ont pas été créés, comme les départements et les communes, pour répondre à certains besoins d'utilité, mais qu'ils ont assumé presque toutes les charges de l'administration générale et ont été investis de droits et de prérogatives qui, comme celui de percevoir les impôts de caractère général, sont les attributs essentiels de l'Etat.

CHAPITRE III

Les impôts auxquels sont soumises les Sociétés aux Colonies

Les impôts auxquels se trouvent soumises les Sociétés aux colonies variant avec la législation fiscale propre à chacune de nos possessions, nous avons voulu présenter, sous une forme synoptique, les principales taxes et contributions en vigueur dans chaque groupe autonome.

Nous avons décomposé ce tableau en énumérant les taxes dans l'ordre suivant :

1. Impôt foncier. Propriété non bâtie et bâtie.
2. Contribution des patentes.
3. Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.
4. Droits d'enregistrement de constitution et de prorogation des Sociétés.
5. Impôts sur les valeurs mobilières :
 - a) Droit de timbre,
 - b) Droit de transmission,
 - c) Taxe annuelle de transmission.
 - d) Impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Nous avons indiqué succinctement les règles d'assiette et les taux afférents à chaque catégorie d'impôts envisagés.

CHAPITRE IV

Régime fiscal des Sociétés Coloniales en France

Il résulte du principe de l'autonomie financière des colonies, tel qu'il a été précisé par les lois des 13 avril 1900 et 29 juin 1918 et du décret du 30 décembre 1912, que les Sociétés coloniales étant imposées à la colonie, où elles sont établies, selon les règles de perception et d'après le tarif en vigueur dans chacune d'elles, ne peuvent, par ce fait même, être taxées en France au titre métropolitain, si le champ de leur activité se trouve circonscrit à la colonie.

Toutefois, nous verrons, dans le cours de cette étude, que, dans certains cas, ces mêmes Sociétés deviendront impossibles en France même, à l'occasion des divers actes de leur vie sociale qu'elles seront appelées à faire dans la métropole.

Nous étudierons successivement sous différents chapitres :

L'enregistrement en France des actes passés aux colonies ;

L'enregistrement en France des jugements rendus dans les colonies ;

L'imposition en France des commerçants coloniaux, à l'occasion de leurs actes de commerce dans la métropole ;

Le régime fiscal applicable aux valeurs mobilières des sociétés coloniales émises ou circulant dans la métropole.

DÉSIGNATION DES COLONIES FRANÇAISES	IMPOT FONCIER		CONTRIBUTION DES PATENTES	BÉNÉFICES INDUSTRIELS et COMMERCIAUX	DROITS D'ENREGISTREMENT de constitution des Sociétés	IMPOTS SUR LES VALEURS MOBILIÈRES			
	PROPRIÉTÉ non bâtie	PROPRIÉTÉ bâtie				TIMBRE	DROIT de transmission	TAXE ANNUELLE de transmission	IMPOT sur le revenu
Algérie	5% de la valeur locative diminuée d'un quart	5% du revenu net	calculée sur la valeur locative des locaux	3,50% du bénéfice sur déclaration	Constitution : 2,50% Fusion : 1%	4%	0,80%	0,50%	8,25%
Afrique Occidentale Française	Variable d'après colonies	Variable d'après colonies	Variable d'après colonies	Impôt non établi	Constitution : 1%	2%	non établi	non établie	non établi
Sénégal	1% à 4% de la valeur vénale	6% de la valeur locative	Droit fixe-droit et taxe proportionnelle	Impôt non établi	Apport mobilier : 1% Apport immobilier : 2%	2%	0,50%	0,25%	non établi
Afrique Equatoriale Française	0,05 et 0,02 par hectare	5% du revenu diminué d'un quart	Variable	Impôt non établi	Constitution : 0,60%	1,50%	non établi	non établie	4%
Territoire du Togo	non établi	non établi	Droit fixe variable et taxe sur chiffre d'affaires	d°	Constitution : 0,50%	0,05%	non établi	non établie	non établi
Territoire du Cameroun	non établi	non établi	Droit fixe variable	d°	Constitution : 0,50%	0,05%	non établi	non établie	non établi
Madagascar et Dépendances	variant d'après cultures et régions	variant d'après localités	Droit fixe et proportionnel variable	d°	Constitution : 0,20%	1%	0,30%	0,20%	5%
Ile de la Réunion	non établi	0,70% de la valeur réelle	Droit fixe variable	d°	Constitution : 0,50%	non établi	0,90%	0,30%	4%
Côte Française des Somalis	8,50% valeur locative	8,50% valeur locative	Droit fixe variable	d°	Constitution : 3%	non établi	1% cession civile	non établie	non établi
Iles Saint-Pierre et Miquelon	2% valeur locative	5% valeur locative	Droit fixe variable	d°	Non établi	non établi	non établi	non établie	non établi
Martinique	7% du revenu après réduction des 2/3	7% net du revenu après déduction de 1/5	Droit fixe variable	do	Constitution : 0,40%	2%	1%	0,40%	12%
Guadeloupe et Dépendances	5 fr. par hectare	7,50% de la valeur locative diminuée de 1/4	Droit fixe variable	d°	Apports mobiliers : 0,50% Apports immobiliers : 1%	2%	0,80%	0,50%	10%
Guyane Française	non établi	non établi	Droit fixe variable	d°	Constitution : 0,40%	2%	1% cession civile	non établie	non établi
Indochine	variable d'après colonies	variable d'après colonies	variable d'après colonies	d°	Apports mobiliers : 0,50% Apports immobiliers : 2%	1%	0,50%	0,25%	8%
Etablissements français de l'Inde ...	variable d'après cultures	non établi	Droits fixes et proportionnels variables	d°	Non établi	non établi	non établi	non établie	non établi
Nouvelle-Calédonie	0,90% sur valeur estimative	0,75% sur valeur estimative	Droit fixe variable	d°	Constitution : 0,80%	non établi	0,60% cession civile	non établie	6%
Nouvelles-Hébrides	non établi	non établi	non établi	d°	Constitution : 0,30%	non établi	0,30% cession civile	non établie	non établi
Etablissements français de l'Océanie .	non établi	5% valeur locative	Patentes fixe et proportionnelle	d°	Constitution : 0,20%	non établi	0,25% cession civile	non établie	non établi

CHAPITRE V

Enregistrement en France des actes passés aux Colonies

Les actes passés aux colonies doivent être obligatoirement enregistrés en France, quand ils portent sur des transactions de biens immeubles ou de fonds de commerce situés en France. Il en est de même en cas d'usage en France des actes de toute nature passés aux colonies, quand il en est fait mention dans un acte public, ou dans une déclaration quelconque devant une autorité judiciaire ou administrative de la métropole.

En ce qui concerne le premier point, l'article 63 du décret du 28 décembre 1926, portant codification des textes législatifs concernant l'enregistrement des actes et mutations, est ainsi conçu :

« Les actes faits sous signature privée et qui porteront transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, et les baux à ferme ou à loyer, sous-baux, cessions ou subrogations de baux, et les engagements aussi sous signature privée de biens de même nature sont enregistrés dans les trois mois de leur date.

« Pour ceux des actes de ces espèces qui seront passés en pays étranger ou dans les îles et colonies françaises où l'enregistrement n'aurait pas encore été établi, le délai est de six mois s'ils sont faits en Europe, d'une année si c'est en Amérique, de deux années, si c'est en Asie ou en Afrique. »

La lecture de ce texte demande quelques précisions. Il est, en effet, nécessaire de définir l'expression : *Colonies où l'enregistrement n'aurait pas été établi*.

Quel peut être le critérium qui permette de distinguer si l'enregistrement est établi dans une colonie ? Au cas où certains actes imposés en France ne le seraient pas dans une colonie, doit-on considérer que l'enregistrement n'y est pas

établi, ou au contraire, suffit-il que certains actes ou mutations aient été assujettis à l'enregistrement pour que la colonie soit rangée dans la catégorie de celles où l'enregistrement est établi ?

C'est cette seconde interprétation qu'il y a lieu d'adopter. Quand la loi fiscale parle de colonies où l'enregistrement n'est pas établi, elle n'entend pas viser les colonies où l'enregistrement aurait été établi, malgré certaines restrictions quant à la nature ou à la tarification des actes imposés. On doit entendre par colonies où l'enregistrement est établi, celles où le service de l'enregistrement est organisé et fonctionne sous quelque dénomination qu'on lui donne, alors même que la perception des droits ne s'y opérerait pas comme en France, ou même que certains actes ou mutations seraient totalement exonérés (Cass. 14 déc. 1870).

En nous reportant au texte du décret de codification, nous constatons qu'il n'est, nulle part, fait allusion aux colonies où l'enregistrement est établi. Est-ce à dire que, dans ce cas, il n'y ait pas d'obligation de faire enregistrer en France un acte passé dans ces colonies, portant mutation de biens immobiliers ou de fonds de commerce situés en France ? Il faut reconnaître qu'en prenant à la lettre les propres termes du décret, on pourrait répondre par l'affirmative et dire que l'enregistrement d'un acte quelconque effectué par un receveur colonial, dispense de toute formalité en France.

Mais il n'en est pas moins vrai que l'acte, dans ce cas, ne serait pas opposable aux tiers dans la métropole, que la formalité de la transcription hypothécaire ne pourrait être requise, et que l'ancien propriétaire continuerait ainsi vis-à-vis de l'Administration et des tiers à passer pour le propriétaire actuel. A la première revendication de l'acquéreur, ce dernier serait alors obligé de produire son titre de propriété en justice et, par voie de conséquence, de le faire enregistrer. Nous en reviendrions par ce détour à l'obligation de l'enregistrement en France de tout acte dont on entend faire usage soit en justice, soit devant toute autre autorité constituée.

Même en adoptant ce point de vue, on n'arriverait pas à comprendre pourquoi le législateur aurait admis l'assimila-

tion complète entre les colonies où l'enregistrement est établi et le territoire métropolitain, en ce qui concerne les actes portant sur des mutations immobilières ou de fonds de commerce, alors qu'en ce qui concerne les actes dont il est fait simplement usage en France, comme nous le verrons plus loin, l'enregistrement au tarif métropolitain est rendu obligatoire, nonobstant leur enregistrement antérieur à la colonie.

Il y a lieu de se rappeler au surplus, pour supprimer toute indécision, que les actes portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles, de fonds de commerce ou de bateaux doivent être enregistrés au bureau de la situation des biens. Peu importe, dans ces conditions, le lieu où l'acte a pu être dressé, les signatures échangées et les parties domiciliées.

La seule question qui se pose alors et à laquelle répond l'article 22 de la loi du 22 frimaire an VII, est celle des délais qui sont impartis par cette loi pour faire enregistrer en France les actes passés aux colonies, portant transmission de biens immobiliers ou de fonds de commerce situés en France.

On doit faire application, dans ce cas, des règles édictées par l'article 22 de la loi de frimaire (code de l'enregistrement, art. 63) qui précisent que les actes translatifs des biens situés en France doivent être enregistrés dans les six mois de leur date, s'ils ont été passés en Europe ; dans l'année, s'ils ont été passés en Amérique ; dans les deux ans, s'ils ont été passés en Asie ou en Afrique. L'Océanie n'étant pas mentionnée dans cet article, il y a lieu, dans le silence du texte, de faire bénéficier les actes passés dans ces régions lointaines, du délai maximum, c'est-à-dire de deux ans.

Cette règle elle-même comporte une exception. Au cas où l'entrée en possession interviendrait avant l'expiration des délais qui viennent d'être rappelés, l'acte de transmission doit être enregistré, en France, dans les trois mois qui suivent cette entrée en possession ou en jouissance, conformément à l'article 4 de la loi du 27 ventôse, an IX.

Cette solution est, en effet, logique, l'entrée en possession résultant de la présence en France de l'acquéreur ou du locataire des biens achetés ou loués, il n'y a plus de raison de

maintenir des délais aussi longs. D'autre part, la loi du 27 ventôse an XI assimile à une convention écrite, les mutations verbales dont l'entrée en possession ou en jouissance est la conséquence.

En poursuivant la lecture du décret de codification du 28 décembre 1926, nous allons constater que la même imprécision subsiste en ce qui concerne l'enregistrement en France, d'actes passés aux colonies, à l'occasion de l'usage qui doit en être fait en France.

Reprenons les termes de l'article 72 du décret :

« Il n'y a point de délai de rigueur pour l'enregistrement de tous autres actes que ceux mentionnés dans les articles précédents qui seront faits sous signature privée, ou passés en pays étranger et dans les îles et colonies françaises où l'enregistrement n'aurait pas encore été établi, mais il ne pourra en être fait aucun usage, soit par acte public, soit en justice ou devant toute autre autorité constituée, qu'ils n'aient été enregistrés. »

L'article 72 *bis* du décret apporte cette précision nécessaire de nous faire connaître quel sera le tarif appliqué.

ART. 72 *bis*. — Il ne pourra être fait aucun usage en justice d'aucun acte passé en pays étranger ou dans les colonies, qu'il n'ait acquitté les mêmes droits que s'il avait été souscrit en France et pour des biens situés en France. Il en sera de même pour les mentions des dits actes dans des actes publics.

Cet article 72 *bis* qui assimile complètement les actes passés aux colonies à ceux passés en pays étrangers est la reproduction de l'article 58 de la loi du 28 avril 1816.

Cette fois, il n'est plus question de « colonies où l'enregistrement n'a pas été établi ». Il semblerait donc qu'étant conçue en des termes si généraux, la loi doive avoir une application générale. Il n'en est rien ; et, au contraire, il y a lieu d'établir de fort nombreuses distinctions.

Voici quelle est l'opinion de M. le Président Naquet, à ce sujet (*Revue Enregist.*, art. 3.252 et T. A. de l'enregistrement) :

« Si l'on accepte que l'article 58 de la loi du 28 avril 1816 doit avoir une application générale, il faudra décider que, sans distinction entre les immeubles et les meubles, tous les actes passés aux colonies, lorsque l'enregistrement y est établi, seront, lorsqu'ils

seront présentés à la formalité en France, passibles des mêmes droits que s'ils avaient été passés en France.

« Je sais bien qu'on a cherché à échapper à cette conséquence relativement aux biens immeubles, et que la jurisprudence et l'Administration avec elle reconnaissent que les actes translatifs d'immeubles situés dans les colonies ne doivent, quand ils sont enregistrés en France, acquitter que le droit fixe des actes innomés (Cass. Civ., 21 janvier 1901). On prétend justifier cette solution en affirmant que le droit proportionnel de mutation immobilière ne peut être perçu que sur le territoire où sont situés les immeubles auxquels il s'applique. Mais en posant ce principe, on oublie qu'il a été écarté formellement par l'article 58 de la loi du 26 avril 1816, aussi bien pour les immeubles que pour les meubles. Si donc la loi de 1816 doit être considérée comme visant les colonies où l'enregistrement est établi, il n'y a aucun moyen d'écarter la perception du droit proportionnel sur les actes translatifs d'immeubles.

« Aussi, faut-il nécessairement généraliser la question et se demander si la loi de 1816 comprend dans son texte les colonies où l'enregistrement est établi.

« J'ai compulsé avec soin les travaux préparatoires de la loi de 1816 et je n'ai trouvé ni dans les rapports ni dans la discussion la moindre indication qu'on ait entendu assimiler les colonies où l'enregistrement a été établi à celles où il ne l'a pas été.

« Cependant, il est probable que si l'on avait voulu introduire dans notre législation un principe aussi exorbitant, il y aurait trace de cette volonté dans les travaux préparatoires.

« On comprend assez aisément ce qui a dû se passer. L'article 58 a parlé des colonies sans restriction, parce qu'en 1816, sauf une seule exception, aucune colonie n'avait encore été soumise à l'enregistrement. Dans ces conditions, le législateur a cru inutile de limiter sa pensée, ou mieux encore l'idée ne lui est pas venue qu'on pourrait lui donner une portée générale. Il visait les colonies telles qu'elles existaient à ce moment, c'est-à-dire les colonies où l'enregistrement n'a pas été établi. Il ne faisait en cela que suivre l'exemple du décret du 9 septembre 1791, dont il s'est manifestement inspiré. Ce décret dit en effet, dans son article 10, que les actes passés en pays étranger ou dans les colonies seront sujets à la formalité de l'enregistrement dans tous les cas où les actes sous seing privé y sont assujettis, dans les mêmes délais et sous les mêmes peines.

« Dira-t-on qu'en 1816, l'enregistrement avait été établi dans une de nos colonies, à l'île Bourbon et que cela suffit pour ruiner l'argument ?

« L'objection n'est pas décisive. Il était admis, en effet, avant 1816, que les receveurs français ne pouvaient exiger aucun droit

pour l'enregistrement des actes passés dans cette colonie (Cass. 24 janvier 1827). Cela étant, le législateur ne s'est pas préoccupé des actes passés à l'île Bourbon, dont le sort était réglé par des textes spéciaux, et il a statué seulement pour les autres colonies, c'est-à-dire pour celles où l'enregistrement n'avait pas été établi. »

Telle est la conclusion de cet auteur ; à la suite de son brillant exposé, nous ne pouvons que lui adresser cette critique : si l'on rectifie dans le sens qu'il indique, le texte de l'article 58 de la loi du 28 avril 1816, devenu l'article 72 *bis* du décret de codification, la question se trouve tranchée en ce qui concerne les colonies où l'enregistrement n'est pas établi, mais nullement à l'égard des colonies où l'enregistrement est établi. La question se trouve simplement déplacée.

Si l'on admettait, en effet, l'interprétation fort séduisante que donne M. Naquet, on devrait décider, pour être logique, que l'article 58 de la loi de 1816, sur laquelle s'appuie l'Administration de l'enregistrement pour taxer les actes passés aux colonies, dont il est fait usage en France, ne s'appliquerait pas en ce qui concerne les actes émanant de colonies où l'enregistrement est établi. La conclusion à laquelle on aboutirait ainsi, serait que les actes passés aux colonies où l'enregistrement est établi, ne seraient pas taxables quand il en serait fait usage dans la métropole.

Or, la réalité est toute différente. La jurisprudence d'une part, l'Administration d'autre part, posent, en principe, que les actes dont il est fait usage en France sont soumis à la taxe, au tarif en usage dans la métropole. La Cour de Cassation (Cass. Civ. 24 mai 1911), a même décidé que c'est le tarif métropolitain en vigueur au jour de l'usage, à l'exclusion de celui existant au jour de l'enregistrement dans la colonie, qui doit être appliqué. Enfin, il est fait, lors du paiement des droits exigibles dans la métropole, imputation des droits déjà payés lors de l'enregistrement dans la colonie ; et il n'est perçu que la différence, lors de l'enregistrement en France.

Il est fait exception à cette règle en ce qui concerne les mutations de biens immeubles et de fonds de commerce coloniaux. Dans le premier cas, la Cour de Cassation (Cass. Civ. 21 janvier 1901) a décidé que les actes translatifs de

biens immeubles situés aux colonies ne sont passibles que du droit fixe des actes innomés, en raison de la territorialité de l'impôt. La Cour de Cassation admet que les colonies forment un territoire distinct de celui de la métropole, par ce fait même que le service de l'enregistrement y est soumis à une législation spéciale.

Il en est de même pour les mutations de fonds de commerce situés aux colonies. L'usage en France d'un acte translatif de fonds de commerce ne donne lieu qu'à la perception d'un droit fixe, quand le dit acte est soumis à la formalité de l'enregistrement. L'Administration a décidé (Inst. 3.199 § 18) :

« Qu'en raison de sa nature propre, ce droit appartient au budget particulier de la colonie et ne peut être perçu que dans la colonie, suivant le taux déterminé par le tarif local. On ne pourrait, sans violer la règle non *bis in idem* et sans porter atteinte au principe de la spécialisation budgétaire, exiger en France, à l'occasion de l'enregistrement de l'acte constatant la cession d'un fonds colonial, un droit proportionnel qui demeurerait forcément acquis au budget général ».

Telles sont les deux exceptions admises par la jurisprudence et l'Administration en matière d'actes translatifs de propriété.

Pour les actes non translatifs de biens coloniaux, passés dans les colonies, dont il est fait usage en France, il y a également lieu de noter un autre cas d'exception. C'est celui prévu par l'article II de la loi du 13 décembre 1901, qui porte prorogation du privilège des banques coloniales de la Martinique, de la Guadeloupe, de la Réunion et de la Guyane. L'article décide que :

« Tous actes ayant pour objet de constituer des nantissements par voie d'engagement, de cession de récoltes, de transport ou autrement, au profit des banques coloniales, et d'établir leurs droits comme créanciers, sont enregistrés au droit fixe. »

Toutes les règles que nous venons de préciser ne sont valables que pour les actes passés dans les colonies où l'enregistrement est établi ; si ces mêmes actes sont passés dans un pays de protectorat ou dans une colonie où l'enregistrement n'est pas établi, les mutations entre vifs, d'immeubles situés dans ces pays sont passibles du droit proportionnel de 1,20%,

auquel sont assujettis, en vertu de l'article 19 de la loi du 28 avril 1893, les actes translatifs de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles situés à l'étranger, quand les actes qui les constatent sont enregistrés en France.

En ce qui concerne les mutations de fonds de commerce situés dans un pays de protectorat, ou dans une colonie où l'enregistrement n'est pas établi, dont on demanderait l'enregistrement en France, la question est encore soumise à une controverse. Il y aurait lieu de faire application des règles qui régissent l'enregistrement des biens étrangers et, à ce sujet, la jurisprudence est encore hésitante. Il serait cependant rationnel, pensons-nous, de faire application à ce genre d'actes du tarif édicté par l'article 19 de la loi du 28 avril 1893, qui est actuellement de 1,20 %. Ainsi, se trouverait respecté le principe de la territorialité de l'impôt, bien que ce droit ne s'applique qu'aux mutations immobilières passées en territoire étranger. Mais est-il possible d'assimiler un fonds de commerce à un immeuble ? C'est l'argumentation qu'a soutenue M. l'avocat général Feuilloley devant la Cour de Cassation (Cass. Req. 5 janvier 1909).

« Les dispositions de la loi de 1872, dit cet éminent magistrat, ont établi une assimilation complète, sauf quant au tarif à percevoir, entre les mutations de fonds de commerce et les mutations immobilières. Les fonds de commerce sont donc devenus, depuis la loi de 1872, de véritables immeubles au point de vue fiscal. La conséquence nécessaire qui en découle, c'est que, désormais, toutes les règles, tous les principes applicables aux mutations d'immeubles vont l'être aux mutations de fonds de commerce. »

La situation qui est faite aux actes passés aux colonies, lors de leur enregistrement en France, peut être résumée ainsi : s'il s'agit de colonies où l'enregistrement est établi, les droits à percevoir sont ceux du tarif métropolitain, sauf imputation des droits déjà perçus dans la colonie ; en ce qui concerne les actes translatifs d'immeubles et de fonds de commerce, leur enregistrement en France ne donne lieu toutefois qu'à la perception du droit fixe des actes innomés.

Si, au contraire, il s'agit de colonies où l'enregistrement n'est pas établi ou de pays de protectorat, les actes passés

dans ces pays sont assimilés à ceux passés en territoire étranger. D'où application des règles qui régissent les actes passés à l'étranger ou portant sur des biens immobiliers situés à l'étranger. Par conséquent, il ne peut être fait imputation des droits qui auraient pu être payés dans un pays de protectorat, lors de l'enregistrement en France d'un acte passé dans ce pays. En second lieu, l'enregistrement en France d'actes translatifs de biens immeubles ou de fonds de commerce situés dans une colonie où l'enregistrement, n'aurait pas été établi, ou dans un pays de protectorat, donne ouverture à la perception du droit proportionnel établi par les lois du 28 février 1872 et du 28 avril 1893.

Il nous a paru intéressant de rechercher l'époque à laquelle l'enregistrement a été établi dans nos différentes colonies.

La loi fondamentale de l'enregistrement est celle du 22 frimaire an VII. Quand cette loi fut votée, la France et ses colonies étaient régies par la Constitution du 12 nivôse an VI, dont l'article 28 était ainsi conçu :

« Les lois rendues, soit dans la partie de l'Administration civile ou militaire, soit dans l'ordre judiciaire pour les départements continentaux, sont applicables aux colonies. »

Sous l'empire de cette constitution, les colonies étaient donc en droit, sinon en fait, soumises aux formalités et aux tarifs de l'enregistrement, comme la métropole elle-même.

Mais cette assimilation dura peu. La loi du 22 frimaire an VII disposait, dans son article 91, que :

« Le régime des colonies françaises était déterminé par des lois spéciales ».

La charte de 1814, dans son article 78, décida de même que :

« Les colonies seraient régies par des lois et règlements. »

En vertu de ces dispositions constitutionnelles, la loi du 22 frimaire an VII (qui, d'ailleurs, n'avait pas encore pu être appliquée aux colonies), ne leur fut plus applicable et il fallut des textes spéciaux pour introduire, dans nos colonies, la formalité de l'enregistrement.

Ce sont :

1^o Pour l'île Bourbon, un arrêté du Gouverneur, du 16 frimaire, an XII, rendant applicable dans l'île, la loi du 22 frimaire an VII, avec une diminution dans les droits.

2^o Pour la Martinique, la Guadeloupe et la Guyane, une ordonnance du 31 décembre 1828 ;

3^o Pour l'Algérie, un arrêté du Général en Chef du 21 juin 1831, puis l'ordonnance du 19 octobre 1841.

4^o Pour l'Inde, des arrêtés locaux du 19 avril 1856, 11 novembre 1861, et 28 novembre 1865 et, d'autre part, un arrêté du 12 octobre 1846, confirmant les articles 78, 79, 80 et 84 de l'ancienne coutume de Paris, pour les droits de lods et de ventes ;

5^o Pour la Nouvelle-Calédonie, un arrêté du 1^{er} juillet 1859.

6^o Pour le Sénégal, un décret du 4 août 1860, rendant applicable, à la colonie, l'ordonnance du 31 décembre 1828.

7^o Pour la Cochinchine, un arrêté du 7 septembre 1865.

8^o Pour Tahiti, un arrêté du 6 octobre 1868.

9^o Pour Mayotte et Nossi-Bé, un arrêté local du 11 novembre 1869.

10^o Pour la côte de Guinée, la Côte d'Ivoire et la Côte de Bénin, un arrêté du Gouverneur de la Guinée du 3 avril 1891.

11^o Pour Madagascar, un arrêté du 31 décembre 1897.

12^o Pour Diego-Suarez, un arrêté du 14 novembre 1899.

13^o Pour le Tonkin, l'Annam et le Tonkin, un arrêté du 13 novembre 1900.

14^o Pour le Moyen-Congo, un arrêté du 13 juin 1903.

15^o Pour le Gabon, et l'Oubangui Chari, un arrêté du 13 juin 1903.

16^o Pour les Nouvelles-Hébrides, un arrêté du Haut-Commissaire de France, du 28 décembre 1911.

17^o Pour le Haut-Sénégal et le Niger, un arrêté du 8 mai 1915.

18^o Pour le Laos, un arrêté du 16 février 1918.

19^o Pour le Territoire du Togo, un arrêté du 15 février 1921.

20^o Pour le Cameroun, un arrêté du 8 novembre 1921.

21^o Pour Saint-Pierre et Miquelon, un arrêté du 25 décembre 1925, a institué un droit d'enregistrement sur les seules transmissions d'immeubles entre vifs.

22° Pour le Tchad, un arrêté du 30 octobre 1926.

Ainsi, actuellement, l'enregistrement est établi dans presque toutes les colonies françaises. L'Algérie, les colonies formant le Groupe de l'Afrique Occidentale Française, celles qui dépendent du Gouvernement Général de l'Afrique Equatoriale Française, du Gouvernement Général de Madagascar et Dépendances, du Gouvernement Général de l'Indochine, ainsi que les colonies non groupées en gouvernements généraux : la côte des Somalis, la Réunion, les Établissements Français de l'Inde, la Martinique, la Guadeloupe, la Guyane Française, la Nouvelle-Calédonie, et les Établissements Français de l'Océanie, peuvent être comprises dans la catégorie des colonies où l'enregistrement est établi. Une seule de nos possessions, la colonie de Saint-Pierre et Miquelon, n'a pas organisé, sur son territoire, le service de l'enregistrement. Cependant, il y a lieu de noter qu'un arrêté du 25 décembre 1925, a institué dans cette colonie une taxe de mutation, qui est bien un véritable droit d'enregistrement sur toute transmission d'immeuble entre vifs par vente, échange, donation et sous quelque forme que ce soit. Le taux de cette taxe est très réduit, il est de 1 % sur la valeur de l'immeuble, quand celle-ci est comprise entre 30.000 et 100.000 francs, et de 2 %, quand elle est supérieure à 100.000 francs. C'est le service de la Conservation des Hypothèques qui est chargé du recouvrement de cet impôt.

Si l'on se réfère à la définition que nous avons donnée plus haut, de l'expression *colonie où l'enregistrement est établi* : « Celle où le service de l'enregistrement est organisé et fonctionne, quelle que soit la dénomination qu'on lui donne et, alors même que le recouvrement des droits ne s'y opérerait pas comme en France, ou que même certains actes ou mutations y seraient totalement affranchis de droits », on peut prétendre que l'enregistrement est établi dans la colonie de Saint-Pierre et Miquelon, depuis la promulgation de l'arrêté du 25 décembre 1925.

En résumé, il semble que l'on puisse admettre que l'Enregistrement est, désormais, établi dans toutes les colonies françaises, réserve faite pour les Iles Saint-Pierre et Miquelon.

Ainsi, les règles de perception des actes soumis à la formalité en France, se trouvent-elles simplifiées, du fait qu'il n'est plus nécessaire désormais d'opérer une discrimination entre celles de nos colonies où l'enregistrement est établi de celles où il ne l'est pas encore.

CHAPITRE VI

Enregistrement en France des actes passés dans un Pays de Protectorat

Nous avons déjà posé le principe, qu'au regard de la loi fiscale française, les pays de protectorat doivent être considérés comme territoires étrangers. Nous avons à propos des colonies, où l'enregistrement n'est pas établi, qui elles aussi sont assimilées à des pays étrangers par l'Administration fiscale, développé les conséquences qui s'ensuivent : non imputation en France des droits primitivement versés et application du tarif proportionnel de 1,20% pour les mutations d'immeubles ou de fonds de commerce, situés dans ces pays, au moment de la formalité de l'enregistrement dans la métropole.

Il nous reste maintenant à examiner la situation particulière qui est faite par la loi à certains pays de protectorat :

En ce qui concerne la Tunisie, l'article 14 de la loi de finances du 30 juillet 1913 a stipulé que :

« Les actes et jugements passés ou rendus en Tunisie, dont il sera fait usage en France, soit par acte public, soit devant toute autorité constituée, sont, au point de vue de la perception des droits de timbre et d'enregistrement, assimilés à ceux passés ou rendus dans les colonies où ces impôts sont établis. »

Par réciprocité, la législation beylicale prévoit l'imputation en Tunisie des droits d'enregistrement (décret beylical du 19 avril 1912) ou de timbre (décret beylical du 20 avril 1912) perçus en France, en Algérie, au Maroc et dans les colonies françaises.

En ce qui concerne le Maroc, l'article 4 de la loi du 29 septembre 1917, a décidé que :

« Les actes et jugements passés ou rendus au Maroc, dont il sera fait usage en France, soit par acte public, soit devant toute autorité constituée sont, au point de vue de la perception des droits de timbre et d'enregistrement, assimilés à ceux passés ou rendus dans les colonies où ces impôts sont établis. »

Le même régime doit d'ailleurs être appliqué, à titre de réciprocité, aux actes passés en France et dont il serait fait usage au Maroc. A cet effet, un dahir chérifien, en date du 14 janvier 1917, contient la disposition suivante :

ARTICLE UNIQUE. — Il sera fait imputation au Maroc des droits d'enregistrement et de timbre perçus en France, dans les colonies françaises et en Tunisie, sur les conventions autres que celles portant mutations, dès que l'imputation des droits perçus au Maroc aura été admise à titre de réciprocité, en France, dans les colonies françaises et en Tunisie.

Il ne sera perçu qu'un droit fixe dans le cas où la perception déjà faite sera égale ou supérieure à celle déterminée par les tarifs des dahirs chérifiens ; dans le cas où elle lui sera inférieure, il y aura lieu d'acquitter le complément des droits auxquels ces actes sont assujettis par leur nature, sans que ce complément puisse être inférieur à une somme égale au droit fixe .»

L'article 14 de la loi de finances du 30 juillet 1913 pour la Tunisie, l'article 4 de la loi du 29 septembre 1917 pour le Maroc, avaient donc, au point de vue de la perception des droits de timbre et d'enregistrement, assimilé les actes et jugements passés ou rendus, dans ces deux pays de protectorat et dont il est fait usage en France, à ceux passés ou rendus dans les colonies où ces impôts sont établis.

Mais en dehors du cas d'usage en France, soit par acte public, soit devant une autorité constituée, d'un acte passé ou d'un jugement rendu sur son territoire, la Tunisie et le Maroc restaient assimilés à des pays étrangers.

Ces dispositions légales ne s'appliquaient pas, du reste, aux mutations immobilières. Les actes translatifs d'immeubles tunisiens ou marocains ne donnaient pas ouverture en France au droit fixe des actes innomés, mais au droit de 1,20%

perçu sur les mutations d'immeubles étrangers, sans imputation de l'impôt perçu dans la Régence ou l'Empire Chérifien. Inversement, l'imputation de ce droit de 1,20 %, payé en France, n'était pas admise par les administrations fiscales tunisienne et marocaine.

La Cour de Cassation (Cass. Civ., 1^{er} juin 1923), par un arrêt qui cassait un jugement du tribunal de Château-Chinon, avait décidé qu'en cas d'échange d'un immeuble situé en France contre un immeuble situé en Tunisie, la transmission de l'immeuble en France était seule à retenir pour la détermination du droit à percevoir. Au regard de l'Administration fiscale française, le contrat était considéré comme une vente de l'immeuble en France et non comme un échange ; l'immeuble tunisien étant considéré comme inexistant, d'où cette conséquence que la valeur totale de l'immeuble situé en France était passible du droit de vente.

La Cour de Cassation, en refusant de faire application à des biens immobiliers tunisiens de l'article 69 § 5, N° 3 de la loi du 22 frimaire an VII, relatif aux échanges d'immeubles, se basait sur le fait que l'Administration ne pouvait pas facilement contrôler l'estimation qui était faite de la valeur de ces immeubles et, qu'en second lieu, la Tunisie ayant conservé son autonomie en matière financière, la législation fiscale française n'y était pas applicable et que les droits de mutation qui y étaient perçus l'étaient au profit du trésor public beylical, d'après les modes de recouvrement édictés par les décrets beylicaux ; qu'enfin, l'article 14 de la loi du 30 juillet 1913 n'avait pas eu pour effet d'assimiler la Tunisie au territoire de la métropole en ce qui concernait les mutations immobilières, que, loin d'admettre cette assimilation, le décret beylical du 19 avril 1912, qui avait, par son article 2, autorisé à titre de réciprocité l'imputation, en Tunisie, des droits d'enregistrement perçus sur les conventions en France et dans les colonies françaises, avait exclu expressément les mutations du bénéfice de cette imputation.

Ce régime fiscal aboutissait à des conséquences rigoureuses et, pour rendre l'assimilation complète entre les actes passés en Tunisie et ceux passés dans les colonies où l'enregistrement

est établi, la loi du 30 juin 1924 est intervenue. L'article 12 de cette loi est ainsi conçu :

« Les actes et jugements passés ou rendus en Tunisie ou au Maroc sont, au point de vue de la perception des droits de l'enregistrement et des droits de timbre en France, assimilés à ceux passés ou rendus dans les colonies où ces impôts sont établis. »

Ce nouveau régime fiscal a été étendu par le décret du 27 novembre 1925 aux relations entre la Tunisie et l'Algérie et par le décret du 12 avril 1926 aux relations entre la Tunisie et le Maroc.

Ainsi, désormais, tant au point de vue de la perception des droits d'enregistrement que du droit de timbre, l'assimilation est complète entre la Tunisie, le Maroc et les colonies françaises. -

Il n'y a lieu d'excepter à cette règle que les taxes spéciales dont sont passibles les titres des Sociétés Tunisiennes et Marocaines lors de leur introduction, émission ou négociation en France. Mais ceci fera l'objet d'un chapitre spécial.

Parmi les autres pays de protectorat, figurent le Tonkin, l'Annam et le Cambodge, qui font partie de l'Union Indochinoise. L'Administration de l'Enregistrement estime que ces pays, étant donné leur caractère de protectorat, doivent être assimilés à des territoires étrangers.

Nous nous élevons avec force contre cette prétention ; puisque l'Administration a voulu établir une distinction entre les colonies où l'enregistrement est établi et celles où l'enregistrement n'est pas établi, elle doit, en bonne logique, admettre également qu'il y a des pays de protectorat où l'enregistrement est établi et les assimiler à de véritables colonies au point de vue fiscal.

Nous allons préciser notre pensée : le Tonkin, l'Annam et le Cambodge forment, avec la colonie de la Cochinchine, un ensemble de territoires groupés en un gouvernement général. Si chacun de ces pays conserve son autonomie financière, possède un budget particulier, assume certaines charges et perçoit certaines taxes, les principales recettes qu'il perçoit vont alimenter le budget général de l'Union indochi-

noise. Au nombre de ces recettes budgétaires, il y a lieu de citer le produit des douanes, l'exploitation de certaines régies et, enfin, tous les droits d'enregistrement, de timbre et les taxes hypothécaires.

Les seuls droits d'enregistrement dont il est fait mention dans les budgets des pays de protectorat qui font partie du Groupe Indochinois sont des droits de greffe et de notariat (pourcentage à prélever sur les honoraires bruts des notaires, commissaires-priseurs et greffiers-notaires), des droits de sceau et de chancellerie (droits de francisation et de naturalisation des étrangers) et le produit des amendes judiciaires ou des remboursements de frais de justice. Enfin, sous une autre rubrique, figurent des remises pour perception des recettes de l'enregistrement au profit du budget général. L'expression de droits d'enregistrement par laquelle on désigne dans ces budgets locaux les différentes recettes que nous venons d'énumérer est fort impropre. Les véritables droits d'enregistrement qui sont perçus dans ces pays de protectorat, vont se fondre dans le budget établi par le Gouvernement Général. Ce sont des fonctionnaires français qui les perçoivent et, ce qui achève de prouver que ces pays n'en prélèvent pas la moindre part, c'est qu'il leur est accordé des remises pour la perception de ces recettes, qui sont reversées au budget général.

De plus, la réglementation du mode d'assiette de l'impôt, le tarif des taxes à appliquer sont arrêtés par le Gouverneur général, en Conseil de gouvernement, approuvés par décrets du Président de la République Française, après avis du Conseil d'Etat, sans que les assemblées locales ou provinciales aient eu à en délibérer.

Les considérants de l'arrêt de la Cour de Cassation du 1^{er} juin 1923, qui insistaient sur le fait qu'en Tunisie, l'Administration ne pouvait pas facilement contrôler la manière dont l'impôt y était perçu, qui attachaient la plus grande importance au fait que la législation française n'étant pas applicable en Tunisie, les droits de mutation qui y étaient perçus, l'étaient au profit du trésor beylical, d'après les modes de recouvrement édictés par les décrets beylicaux, se retour-

nent contre la prétention de l'Administration qui considère l'Indochine comme un territoire étranger.

Il ne peut y avoir deux poids et deux mesures. Nous avons accepté la théorie de l'Administration quand elle entendait établir une classification parmi les colonies, selon que l'enregistrement y était ou non établi.

Elle doit à son tour en tirer les mêmes conséquences en ce qui concerne les pays de protectorat du groupe indochinois où les droits d'enregistrement sont perçus d'après les règles et selon un tarif fixés par un Gouverneur Général Français, approuvés par décret du Président de la République, et vont alimenter non le budget local, mais le budget général du Gouvernement Général de l'Indochine.

En procédant ainsi par éliminations successives, notre conclusion est qu'en ce qui concerne les pays de protectorat, on doit, pour l'application des droits d'enregistrement en France, les assimiler aux colonies où l'enregistrement est établi.

Il nous reste, pour être complet, à examiner le régime applicable aux pays placés sous mandat français : le Togo, le Cameroun et les Etats de Syrie et du Liban.

En ce qui concerne les pays africains placés sous mandat français : le Togo et le Cameroun, notre avis est qu'il y a lieu, au point de vue fiscal, de les considérer comme de véritables colonies. Nous invoquons les mêmes raisons qui nous ont amenés à admettre que les pays de protectorat de l'Union Indochinoise devaient être considérés comme de véritables colonies.

Le premier de ces territoires, le Togo, est rattaché administrativement au groupe de l'Afrique Occidentale Française ; le second, le Cameroun, au groupe de l'Afrique Equatoriale Française.

Les deux décrets du 22 mai 1924, fixant la législation applicable au Togo et au Cameroun ont rendu exécutoires le premier, au Togo, les lois et décrets promulgués en A. O. F., antérieurement au 1^{er} janvier 1924 ; le second, au Cameroun, les lois et décrets promulgués en A. O. F., antérieurement au 1^{er} janvier 1924. Le but poursuivi par ces décrets n'est pas

douteux. Comme l'indique le rapport du Ministre des Colonies au Président de la République, on a voulu mettre fin à la situation où se trouvaient les territoires du Togo et du Cameroun, dont la législation était, réserve faite de quelques dispositions promulguées par l'autorité française, encore constituée par des textes antérieurs à la guerre. On a entendu, en conséquence, y introduire immédiatement et sans l'intervention d'autres formalités, la législation en vigueur dans les colonies voisines.

Le décret du 5 mai 1926, fixant le régime législatif applicable dans les territoires du Togo et du Cameroun, placés sous le mandat de la France, a, de plus, décidé que les lois et décrets déjà promulgués en A. O. F. et en A. E. F. seraient dispensés, au Togo et au Cameroun, de toute promulgation et de toutes publications spéciales.

Voici donc deux territoires soumis à la même réglementation que les colonies des groupes dont ils font partie. Il serait illogique de ne pas leur appliquer les mêmes règles fiscales, en ce qui concerne l'enregistrement en France des actes passés dans ces pays, qu'aux colonies avec lesquelles ils sont assimilés.

En ce qui concerne les Etats de Syrie et du Liban, il y a lieu, au contraire, de les considérer comme territoires étrangers, en l'absence de toute disposition législative particulière. Ils sont administrés par un Haut-Commissaire Français et relèvent, comme le Maroc et la Tunisie, du Ministère des Affaires Etrangères et non pas, comme l'Annam, le Tonkin, le Cambodge, le Togo et le Cameroun, du Ministère des Colonies, ce qui constitue un nouvel argument à l'appui de la thèse que nous soutenions précédemment.

En résumé, il est regrettable que des textes précis, en harmonie avec la situation législative actuelle de nos colonies, n'interviennent pas pour mettre un peu d'ordre et de lumière dans cette situation confuse. L'Administration chargée de percevoir les impôts, les redevables également auraient le plus grand intérêt à ce que ces règles soient précisées. Les décrets de codification publiés récemment ont dû reproduire littéralement des dispositions aussi archaïques que celles qui

sont contenues dans la loi du 22 frimaire an VII, ou dans celle du 28 avril 1816. A ces époques éloignées, les colonies ne devaient pas absorber beaucoup l'attention des législateurs, depuis lors, des courants économiques importants se sont établis entre elles et la métropole ; la France tend de plus en plus à devenir la plus grande France, il est temps que le parlement légifère sur cette question, trop souvent reléguée à l'arrière-plan de ses préoccupations.

CHAPITRE VII

Timbre des actes passés aux Colonies dont il est fait usage en France

Les colonies où le timbre n'est pas établi et les protectorats (réserve faite pour la Tunisie et le Maroc), sont assimilés aux pays étrangers en ce qui concerne l'usage en France des actes qui en proviennent. Ceux-ci doivent supporter l'impôt du timbre au tarif métropolitain en vigueur au jour de l'usage.

Par contre, les actes provenant des colonies où le timbre est établi et qui sont revêtus du timbre en vigueur dans ces colonies ne supportent, en France, aucun droit complémentaire (D. M. du 29 avril 1846).

Les actes non timbrés ou insuffisamment timbrés provenant des colonies, contrevenant ainsi aux dispositions du tarif colonial, sont assujettis, en France, aux droits et amendes de timbre exigibles d'après les dispositions édictées dans les colonies (D. M. du 7 juin 1861).

CHAPITRE VIII

De l'enregistrement en France des jugements rendus dans les Colonies

Si nous avons voulu réserver cette question et la traiter dans un chapitre séparé, c'est qu'en effet une difficulté s'est élevée à ce sujet.

On admet actuellement que les jugements rendus par un tribunal ou une Cour Coloniale doivent être soumis aux droits d'enregistrement en France, quand il en est fait usage dans la métropole. Une seule exception, toutefois, est à retenir : les pourvois devant la Cour de Cassation et les recours au Conseil d'Etat ne donnent lieu à aucune perception. Nous en indiquerons plus loin les motifs.

L'Administration de l'enregistrement, en demandant que les jugements rendus aux colonies soient soumis à la formalité, quand il en est fait usage en France et en exigeant le montant des droits y afférents, se prévaut à cet égard du texte de l'article 58 de la loi du 28 avril 1816, reproduit dans le décret de codification, qui décide *qu'il ne pourra être fait usage, en justice, d'aucun acte passé en pays étranger ou dans les colonies, qu'il n'ait acquitté les mêmes droits que s'il avait été souscrit en France*. Elle invoque, d'autre part, deux arrêts de la Cour de Cassation, le premier du 3 août 1813 sur la loi de frimaire, an VII ; le second, du 14 avril 1834 (Sirey, 1834, p. 1.270) sur la loi du 28 avril 1816.

La thèse de l'Administration fut cependant infirmée par une décision de jurisprudence, en l'espèce un jugement du tribunal civil de la Seine, du 23 novembre 1894, dont il nous a paru intéressant de reproduire les motifs.

A la suite d'une instance engagée par la Société Flers-Exploitation contre l'enregistrement, le tribunal de la Seine avait, par le jugement précité, ordonné la restitution des droits indûment perçus par le receveur près la Cour de Cassation au moment de l'enregistrement du pourvoi formé par ladite Société, contre un arrêt de la Cour d'Appel de la Nouvelle-Calédonie.

Cette question très pratique n'avait jusqu'alors été tranchée ni par les tribunaux, ni par la jurisprudence administrative. La prétention de la Régie avait été repoussée, sans qu'elle ait cru devoir déférer le jugement qui la condamnait à l'examen de la Cour Suprême.

Voici quels sont les attendus de ce jugement :

« Attendu que la prétention de la Régie s'appuie uniquement sur l'article 58 de la loi du 28 avril 1816, ainsi conçu : « Il ne pourra être fait usage en justice d'aucun acte passé en pays étranger ou dans les colonies, qu'il n'ait acquitté les mêmes droits que s'il avait été souscrit en France et pour des biens situés dans le royaume et il en est de même pour les mentions desdits actes dans les actes publics ».

« Attendu que la perception éventuelle ainsi édictée est soumise à trois conditions, dont la dernière tacite, mais évidente : 1^o l'existence d'un acte ; 2^o l'usage en justice de cet acte ; 3^o l'usage en justice devant un tribunal métropolitain.

« Attendu que, d'après la Société demanderesse, aucune de ces trois conditions ne se présenterait dans l'espèce ; qu'en effet un jugement ne serait pas un acte ; que frapper un jugement d'un pourvoi en cassation ne serait pas en faire usage en justice ; que le produire devant la Cour de Cassation ne serait pas en faire usage devant un tribunal métropolitain.

« Attendu qu'il y a lieu d'examiner séparément les trois propositions, dont une seule si elle était justifiée, serait d'ailleurs suffisante pour faire rejeter les prétentions de la Régie.

« Sur la première proposition :

« Attendu qu'il convient avant tout de rechercher si, dans la pensée du rédacteur de l'article 58, le mot « acte » constitue ou non un terme générique comprenant les jugements, que l'examen doit porter tout d'abord sur l'ensemble de la loi du 22 frimaire an VII et de la loi du 28 avril 1816, qui en est le développement partiel et qu'il s'agit plus particulièrement d'appliquer.

« Attendu que, dans la loi de frimaire an VII, si parfois le mot

« acte » est pris comme impliquant l'idée de jugement, c'est quand la disposition même où ce mot apparaît ne peut laisser aucun doute sur sa signification spéciale.

« Attendu que, à part cette exception, la terminologie est assez nette pour ne laisser place à aucune confusion, qu'ainsi les articles 3, 7, 8, 11, 31 et 44 emploient non le mot « acte », mais les mots géminés « actes judiciaires », pour désigner les divers événements, jugements compris, qui rentrent dans la sphère d'action des tribunaux, que de leur côté les articles 29, 37, 45, 48 opposent le mot « jugement » au mot « acte », même quand il s'agit d'actes judiciaires proprement dits.

« Attendu enfin que les articles 22, 23, 26, 38, 42 démontrent l'assimilation complète établie par la loi de l'an VII entre les actes sous seings privés et les actes passés à l'étranger ou dans les îles et colonies. Ainsi, la distinction fondamentale, que la législation antérieure avait toujours établie, entre les décisions des tribunaux français, d'une part, et, d'autre part, les contrats souscrits à l'étranger et dans les colonies, s'appliquait aussi aux jugements étrangers qui sont dépourvus de force exécutoire en France, et valent seulement comme conventions privées.

« Attendu que la loi du 22 avril 1816 s'est approprié, mais en la rendant plus précise la terminologie de la loi de l'an VII ; qu'une seule fois, en effet, on trouve dans l'article 38, l'expression « actes judiciaires », comme comprenant les jugements français ; mais que la rédaction de cet article ne peut laisser aucun doute sur le sens réel de la disposition ; que partout ailleurs, notamment dans les articles 39, 44 (nos 9 et 10), 45 (nos 5, 6, 8), 46, 47 (nos 2 et 3), 48 (no 2), 49, le texte emploie les mots « jugements ou arrêts » pour désigner les décisions judiciaires proprement dites, et les opposer à tous les autres actes dont il est fait mention

« Attendu que le soin ainsi apporté par la loi de 1816 de toujours désigner par leur terme propre les jugements et arrêts et à ne jamais les sous-entendre dans le mot isolé « acte » ne permet pas de penser que ce dernier mot puisse, dans l'article 58, comporter le sous-entendu que la Régie voudrait y trouver.

« Attendu, au surplus, que la discussion qui précède, et qui s'explique par la nécessité de suivre à toutes fins utiles tous les arguments invoqués, ne paraît présenter un intérêt réel au présent procès ; qu'en effet, il ne s'agit pas, en réalité, de rechercher quel sens peut avoir le mot « acte », dans les multiples parties des deux lois, dont s'agit, mais quelle portée ce mot possède dans l'article 58.

« Or, attendu que cet article complète les articles 22 et 23 de la loi de l'an VII, et vise une matière toute spéciale, celle des actes passés à l'étranger ou dans les colonies ; que les articles 22 et 23

assimilent les actes de cette nature aux actes sous seings privés, ce qui est exclusif de l'idée de jugement proprement dit ; que l'article 58 reproduit presque textuellement les termes de l'article 23, et que le législateur de 1816 n'a pu vouloir tacitement modifier dans l'article 58 le principe considérable dont s'inspiraient les deux autres articles sus-visés ; que la preuve contraire résulterait du texte même, puisque l'article 58 parle « d'actes passés à l'étranger et dans les colonies », et les frappe comme s'ils avaient été souscrits en France ; qu'en effet, les jugements coloniaux français, ayant la même force exécutoire que les jugements métropolitains ne peuvent être considérés comme ayant été « passés ou souscrits ».

« Attendu enfin, que ces principes sont précisément ceux que la Régie avait jusqu'ici toujours et sans hésitation pratiqués ; que c'était bien cependant au lendemain de la promulgation de la loi de 1816, que l'Administration pouvait en connaître de la façon la plus sûre les origines, les travaux préparatoires, le but précis et les conséquences légitimes, que si, à cette époque et pendant si longtemps, la Régie n'a jamais songé, ainsi qu'elle le reconnaît, à interpréter l'article 58 comme comprenant les jugements coloniaux, c'est que rien ne pouvait l'y autoriser.

« Attendu, au surplus, qu'en matière d'impôt, les juges ne peuvent, sous prétexte d'interprétation ou d'analogie, suppléer au silence du texte, ni combler une lacune de la loi ; que ce serait, pour le tribunal, faire œuvre législative que de soumettre aujourd'hui à l'effet de l'article 58 une catégorie de faits juridiques qu'il ne mentionne pas..... »

Ce jugement très fortement motivé réduisait à néant la théorie de l'Administration. Il est curieux de constater que la Régie n'ait pas crû devoir, à ce moment, demander la cassation de la décision qui la condamnait ; ce ne fut que beaucoup plus tard, à la suite d'un jugement rendu dans le même sens par le tribunal civil de Grenoble, le 1^{er} mai 1904, que l'Administration de l'Enregistrement se pourvut en cassation contre cette décision, pour violation de l'article 58 de la loi du 28 avril 1816, en ce que le jugement précité avait décidé qu'il n'y avait pas lieu d'acquitter le complément de droit au tarif métropolitain, sous le prétexte que l'article 58 n'était applicable qu'aux actes volontaires, à l'exclusion des actes judiciaires et notamment des jugements coloniaux.

La Cour de Cassation, par l'arrêt de la Chambre Civile du 15 mai 1906 (Dalloz, 1907-1-148), donna raison à la théorie

soutenue par l'Administration et cassa le jugement du 1^{er} mai 1901, du tribunal civil de Grenoble.

Les attendus de cet arrêt sont les suivants :

« Attendu que la disposition de l'article 58 de la loi du 26 avril 1816 est générale et que le mot acte désigne tous titres, productions et pièces susceptibles d'enregistrement, sans distinction entre les actes judiciaires et les jugements ou autres actes judiciaires.

« Attendu que la décision attaquée constate que, par exploit du... il a été signifié... un jugement du tribunal civil d'Alger.

« Attendu que, lors de la présentation de cet exploit au bureau d'enregistrement de Grenoble, le receveur a réclamé les droits supplémentaires sur ledit jugement, exigibles dans la métropole, à raison de la mention qui en est faite en France, dans un acte public.

« Attendu qu'en décidant que ces droits n'étaient pas dûs au Trésor, sous prétexte que « l'article 58 de la loi du 28 avril 1816 ne s'applique pas aux jugements coloniaux », le tribunal civil de Grenoble a violé le texte ci-dessus visé.

« Par ces motifs, casse... »

A la suite de la sentence rendue par la Cour Suprême, il ne doit plus y avoir aucun doute sur l'interprétation à donner au mot « acte » employé par l'article 58 et l'on doit décider que les jugements coloniaux, en cas d'usage en France, doivent être enregistrés et acquitter de ce fait les tarifs en vigueur dans la métropole, au jour de l'usage.

S'il n'y a plus lieu de faire état par conséquent du jugement du tribunal civil de la Seine, du 23 novembre 1894, en ce qui concerne les motifs de sa première proposition, du moins, il conserve toute sa valeur à l'égard de l'enregistrement des pourvois devant la Cour de Cassation, d'autant plus que l'Administration elle-même confirme cette interprétation dans les différentes solutions qu'elle donne sur cette question.

Les attendus concernant les deuxième et troisième propositions énumérées par le jugement du 23 novembre 1894 sont les suivants :

« Attendu que la Société demanderesse fait justement ressortir le caractère tout spécial de la Cour de Cassation, laquelle ne constitue pas un degré de juridiction, n'apprécie jamais les faits de la cause, mais juge seulement la question de savoir si la loi a été régulièrement appliquée à des faits réputés constants.

« Attendu cependant, que cette mission supérieure d'assurer l'unité de la jurisprudence nationale n'empêche pas la Cour Suprême de faire partie de notre organisation judiciaire et de représenter la justice dans sa plus haute expression.

« Attendu dès lors, que produire devant elle une décision judiciaire pour en obtenir la cassation, c'est bien faire de cette décision usage en justice, cette production étant indispensable à l'examen du pourvoi.

« Attendu d'autre part, que vainement prétend-on, que ce n'est pas faire usage d'un acte que de poursuivre l'annulation d'un fait préjudiciable ou la consécration d'un fait avantageux, puisque l'on cherche toujours, sous ces formes distinctes, mais également utiles, à défendre ses intérêts, que dès lors produire un document utile au succès d'une instance constitue bien l'usage en justice de ce document.

« Sur la troisième proposition :

« Attendu que l'action régulatrice de la Cour de Cassation s'exerce sur tous les points du monde où la justice est rendue au nom du Peuple Français, qu'elle ne saurait être confondue avec les juridictions qui possèdent un ressort territorial limité ; et qu'elle est aussi bien coloniale au regard des tribunaux coloniaux que métropolitaine au regard des tribunaux de la mère-patrie, que dès lors la pensée fondamentale de notre organisation judiciaire ne serait point respectée, si l'on prétendait limiter le caractère général de la Cour Suprême, en la considérant comme un tribunal métropolitain, par l'unique raison que la force des choses a nécessité son installation matérielle sur un point localisé du territoire ; et que, dans cette situation, produire un jugement colonial devant la Cour de Cassation, c'est le produire devant la Cour régulatrice des colonies et non devant une autorité métropolitaine.

« Attendu que, d'après tout ce qui précède, deux des conditions auxquelles est soumise l'application de l'article 58 font défaut dans l'espèce (la première et la troisième), par ces motifs, etc... »

Le tribunal de la Seine a reconnu ainsi qu'il n'y avait pas usage en France, aux termes de l'article 58 de la loi du 28 avril 1816, dans le fait de se pourvoir en Cassation contre un arrêt ou un jugement d'une juridiction coloniale.

Sur le même sujet, nous ne pouvons faire mieux que de reproduire le mémoire d'un avocat à la Cour de Cassation :

« La Cour de Cassation n'a pas de juridiction localisée. Elle connaît aussi bien des décisions rendues par les tribunaux coloniaux que de celles émanées des juges métropolitains ; elle est la Cour de

Cassation des colonies, comme elle est la Cour de Cassation de la métropole, et toutes les décisions qui lui sont déférées sont françaises, puisqu'elles sont l'œuvre des magistrats français, qu'ils résident soit en Europe, soit au-delà des mers.

« Le fait qu'elle a son siège en France, ne lui imprime pas le caractère d'une juridiction exclusivement métropolitaine. Elle est en même temps coloniale. »

En effet, notre organisation judiciaire ne comporte que l'existence d'une Cour de Cassation unique ; mais on concevrait parfaitement que l'on eût pu créer, en 1791, des Cours de Cassation particulières pour chacune de nos colonies. La question de cette création de Cours de Cassation coloniales a même été soulevée.

Voici ce que dit M. le Conseiller Crépon, dans son traité sur les pourvois en cassation en matière civile (Tome I, N° 576). :

« Après 1789, alors que s'élaboraient les grandes lois d'organisation judiciaire, on eût à diverses reprises, la pensée d'établir un tribunal spécial de cassation pour les colonies et particulièrement pour nos établissements de l'Inde, tribunal qui n'aurait point eu son siège à la métropole, mais bien dans les colonies elles-mêmes et, comme chaque colonie, outre sa situation topographique, qui ne permettait pas de soumettre les décisions de ses tribunaux à la juridiction d'une autre colonie, avait, de plus, son régime spécial, on eût été conduit à instituer autant de tribunaux de cassation, qu'il y avait de colonies différentes.

« Les propositions qui furent faites en ce sens en 1791 et renouvelées, le 27 thermidor an III, par plusieurs députés des colonies, se justifiaient par l'opportunité d'établir un tribunal de cassation rapproché des justiciables résidant aux colonies et de leur assurer une justice plus prompte et moins coûteuse que celle devant résulter des arrêts d'une Cour siégeant dans la métropole.

« Mais ces considérations furent écartées, après un très long et très vif débat, par les législateurs de 1791 et de 1792, qui voulaient, avant tout, établir l'unité dans la législation et la jurisprudence. »

Cette pensée de créer des Cours de Cassation particulières dans les colonies, pensée qui n'a été mise de côté qu'après de grandes hésitations, prouve que, dans l'esprit des législateurs, la Cour de Cassation unique, qui a son siège dans la métropole, est la juridiction suprême à la fois de la France

et des colonies. Elle rend ses décisions à Paris, mais elle prononce, sur les jugements rendus par les tribunaux des colonies, comme si elle était établie dans ces pays.

Par conséquent, bien que cette discussion n'ait plus, à l'heure actuelle, qu'un intérêt historique, puisque le jugement du 23 novembre 1894 a tranché définitivement le débat, et que l'Administration s'est ralliée à cette opinion, nous avons cru utile de la rappeler et nous concluons que l'on ne fait pas usage, en France, d'une décision rendue par un tribunal d'Algérie ou d'une colonie, lorsqu'on la défère à la Cour de Cassation.

La solution unanimement admise par la jurisprudence et l'enregistrement elle-même présente un intérêt pratique extrêmement important que nous allons souligner :

Si nous admettions un instant la théorie contraire et que nous comparions la situation qui serait faite à un justiciable qui se pourvoirait en cassation contre une décision émanant soit d'un tribunal métropolitain, soit d'un tribunal colonial, nous nous apercevions que, dans cette deuxième hypothèse, ce justiciable se trouverait lésé.

En effet, examinons rapidement ce qui se passe en France : un procès a été plaidé d'abord devant le tribunal de première instance, puis devant la Cour d'appel. Contre l'arrêt de cette Cour d'appel, la partie perdante veut se pourvoir en Cassation. Qu'a-t-elle à payer pour cela ? Rien qu'un droit de greffe, qui est un droit fixe, plus une amende éventuelle, en cas de rejet du pourvoi.

Le gagnant ayant fait lever, l'arrêt, l'a fait enregistrer à ses frais et signifier à son adversaire. Cet adversaire se pourvoit-il en cassation ? les droits ayant été acquittés, il n'a plus à payer que le droit de greffe.

Il n'en serait pas de même pour les pourvois contre les arrêts rendus par les Cours Coloniales. La partie gagnante ayant levé l'arrêt de la Cour d'Appel, ou bien n'a pas à le faire enregistrer, ou bien le fait enregistrer au tarif en usage dans la colonie, toujours inférieur à celui de la métropole. Dans ce cas, en restant dans l'hypothèse que nous nous plaçons à imaginer, c'est au justiciable qui désire se pourvoir

en cassation contre l'arrêt qui le condamne, qu'il incomberait de payer les droits d'enregistrement de cet arrêt au tarif en vigueur dans la métropole ou la différence entre les droits perçus à la colonie et ceux du tarif métropolitain, en admettant l'imputation réciproque.

Cette circonstance serait de nature à rendre plus onéreux à ce justiciable le recours devant la Cour Suprême, et à le faire hésiter à porter sa cause devant ces juges, alors que l'intérêt général exigerait au contraire que le plus grand nombre possible d'arrêts ou de jugements soient déférés devant la Cour de Cassation, pour lui permettre d'unifier les tendances divergentes de la jurisprudence des Cours et des Tribunaux.

Il y a lieu de noter également que l'Administration de l'Enregistrement a admis que les décisions des juridictions administratives coloniales déférées au Conseil d'Etat n'étaient pas soumises à la taxe d'enregistrement, pour les mêmes raisons (solution du 24 janvier 1899, *Revue de l'Enregistrement*, 1899, N° 1946).

Rappelons, pour terminer, qu'en matière de droits de timbre d'enregistrement et de contraventions y relatives, les jugements rendus entre l'Administration et les redevables ne peuvent être frappés d'appel (lois des 22 frimaire an VII, article 65, et 28 avril 1816, article 76). Ils ne sont susceptibles que de recours en Cassation.

CHAPITRE IX

De l'imposition en France des commerçants coloniaux

L'imposition en France des commerçants coloniaux, à l'occasion des actes de commerce et des opérations qu'ils effectuent dans la métropole, donne lieu à quelques difficultés, dont la solution n'a pas toujours été prévue par le législateur, et qu'il appartient à la juridiction contentieuse d'élucider.

Nous nous occuperons successivement de la situation du commerce colonial, en ce qui concerne la contribution de la patente, l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et l'impôt sur le chiffre d'affaires, impositions auxquelles sont spécialement soumis les commerçants.

A) Contribution des Patentes

La loi organique du 15 juillet 1880, qui a réglementé la contribution des patentes, pose, dans son article premier, le principe que l'impôt n'est dû que par ceux qui exercent en France, un commerce, une industrie ou une profession. Ainsi, un commerçant qui fait à la fois des opérations de commerce en France et aux colonies sera assujetti à la patente au siège de chacun de ses établissements, tant en France que dans la ou les colonies, où il se livre au négoce ; c'est l'application pure et simple de la règle fondamentale de la territorialité de l'impôt.

En particulier, sera imposable en France comme « tenant une maison d'achats », le commerçant qui se livre, dans la métropole, à une opération commerciale en vue d'approvisionner les comptoirs et établissements de ventes qu'il exploite aux colonies, toutes les fois que la livraison aura lieu en France.

De même, le vendeur de denrées ou de marchandises coloniales sera passible des mêmes droits dans la métropole, dès lors qu'il y possède une installation fixe, où il effectue les actes constitutifs d'un commerce ou d'une industrie.

Toutefois, dans ce dernier cas, il y a lieu de prévoir une distinction : l'imposition serait incontestablement due, si les marchandises qu'il vend dans son magasin, en France, ont été achetées par lui dans la colonie. Mais la solution serait différente si les denrées coloniales qu'il vend dans la métropole provenaient directement des terres dont il est propriétaire ou qui lui ont été concédées. Dans ce cas, il doit être considéré comme propriétaire récoltant, vendant les produits de son exploitation agricole et il ne doit pas être soumis à la contribution de la patente, au même titre qu'un agriculteur métropolitain.

C'est dans ce sens que le Conseil d'Etat a conclu, dans deux affaires qui lui étaient soumises (Conseil d'Etat, arrêt du 12 novembre 1920. Compagnie Coloniale du Gabon et du 6 mai 1921, Société Coloniale de Bambao).

Voici quels sont les considérants de l'arrêt du 12 novembre 1920 (Compagnie Coloniale du Gabon) :

« Considérant que la Compagnie Coloniale du Gabon, qui a son siège à Paris, a été imposée en 1907 et en 1908, dans la ville de Paris, en qualité de « Société opérant à l'étranger et tenant en France une caisse pour paiement des dividendes », qu'elle a sollicité la décharge de ces impositions, que l'Administration a reconnu qu'elle devait être imposée seulement en qualité de « marchand de denrées coloniales en gros », que la Société a maintenu ses conclusions tendant à la décharge et subsidiairement à l'expertise, qu'à la suite de l'expertise, le Conseil de Préfecture lui a donné décharge, que le Ministre des Finances demande l'imposition de la Compagnie en qualité de « marchand de denrées coloniales en gros ».

« Considérant qu'il résulte de l'instruction et qu'il n'est pas contesté que la Société Coloniale du Gabon se borne à vendre exclusivement le café et le cacao provenant des exploitations qui lui ont été concédées au Congo Français, que, dès lors, elle est fondée à réclamer le bénéfice de l'exemption de patente accordée par l'article 17 § 3 de la loi du 15 juillet 1880, aux propriétaires et cultivateurs vendant exclusivement le produit de leur récolte, que c'est à tort que le Ministre des Finances soutient qu'elle était im-

sable, dans la ville de Paris, en qualité de « marchand de denrées coloniales en gros, » rejette, etc... »

L'arrêt du 6 mai 1921, concernant la Société Coloniale de Bambao est conçu dans des termes analogues :

« Considérant que la Société Coloniale de Bambao, qui a son siège à Paris, a été imposée, en 1914, dans la ville de Paris, en qualité de « Société opérant à l'étranger et tenant, en France, pour son compte, une caisse pour paiement des dividendes », qu'à la suite de cette réclamation, le Conseil de Préfecture lui a accordé décharge de cette imposition ; que le Ministre des Finances demande de rétablir la Société aux droits primitivement imposés, subsidiairement de décider qu'elle sera imposée en qualité de « marchand de denrées coloniales en gros ».

« Sur les conclusions tendant au rétablissement de la Société aux droits primitivement imposés, considérant qu'il résulte de l'instruction que la Société coloniale de Bambao, dont le siège est à Paris, opère non à l'étranger, mais dans l'île d'Anjouan, colonie française, que, dès lors, c'est à bon droit que le Conseil de Préfecture lui a accordé décharge de l'imposition à laquelle elle avait été assujettie, en 1914, dans la ville de Paris, en qualité de « Société opérant à l'étranger et tenant en France, pour son compte, une caisse pour paiement des dividendes ».

« Sur les conclusions subsidiaires, considérant qu'il résulte de l'instruction et qu'il n'est pas contesté que la Société requérante se borne exclusivement à vendre les produits provenant des exploitations qui lui ont été concédées dans l'île d'Anjouan ; qu'ainsi elle est fondée à réclamer le bénéfice de l'exonération de patente accordée par l'article 17 § 3 de la loi du 15 juillet 1880, aux propriétaires et aux cultivateurs vendant exclusivement les produits de leur récolte et que c'est à tort que le Ministre des Finances soutient qu'elle était imposable, pour l'année 1914, dans la ville de Paris, en qualité de « marchand de denrées coloniales ».

« Rejette, etc... »

Faut-il conclure que, dans tous les cas où une Société ou un particulier se livreraient dans les colonies à une exploitation agricole, ils seraient exonérés dans la métropole de la contribution de la patente. Cette appréciation, qui semble à première vue découler de la lecture des deux arrêts précités, nous paraît démentie par des arrêts plus récents du Conseil d'Etat. La Cour Suprême semble partagée entre deux tendances contraires ; il n'est pas douteux que, par les arrêts

(Compagnie Coloniale du Gabon) du 12 novembre 1920 et (Société Coloniale de Bambao) du 6 mai 1921, elle ait voulu assimiler, sans aucune restriction, l'agriculteur colonial à l'agriculteur métropolitain, sans se préoccuper d'autres considérations sur le mode d'exploitation de ces propriétés ou concessions. Ce principe étant admis, les conséquences n'auraient pas tardé à s'ensuivre en ce qui concerne les autres impositions directes. Etant donné que ces redevables étaient assimilés à des agriculteurs vendant les produits de leurs terres, ils devaient pour cette même raison échapper également à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, pour la partie de leurs bénéfices réalisés en France et à la taxe sur le chiffre d'affaires, sur les ventes qu'ils effectuaient dans la métropole.

D'autre part, puisque, en ce qui concerne les relations économiques entre la France et les colonies, on s'en référait aux exemptions prévues dans la métropole, il était logique de les étendre aux exploitants de mines pour la vente de leurs produits. Ces industriels ne sont pas soumis à la patente, à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et, pour certains d'entre eux, la taxe sur le chiffre d'affaires est remplacée par une taxe à la production.

On aperçoit ainsi aisément qu'exonérer de toutes taxes en France, d'une part, les exploitations agricoles, d'autre part, l'industrie minière, c'était, en l'état actuel économique des colonies, qui ne peuvent vendre en France que des produits agricoles ou des minerais (l'industrie étant presque inexistante), décider en fait que le commerce colonial ne devait être soumis à aucun impôt direct dans la métropole.

Cela eut pu consacrer une injustice à l'égard des agriculteurs ou des exploitants de mines établis en France qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, mais sont imposables les premiers à la cédula des bénéfices agricoles, les seconds à des taxes minières excessivement lourdes, perçues sous forme de droits *ad valorem* sur les produits extraits des mines.

Il n'aurait pas été possible de frapper les produits agricoles ou miniers provenant des colonies de taxes compensatoires,

étant donné le mode d'assiette très particulier de l'impôt sur les bénéfices agricoles ou celui des bénéfices de l'exploitation minière, tels qu'ils sont établis en France.

D'autre part, les agriculteurs et les propriétaires ou concessionnaires de mines coloniaux, auraient pu arguer qu'ils étaient soumis à des impôts au siège de leurs exploitations dans la colonie et que les frapper de taxes à l'occasion des ventes ou des bénéfices réalisés en France, eût conduit à les imposer deux fois.

Comme on le voit, le Conseil d'Etat a dû se trouver fort embarrassé et dans les derniers arrêts qu'il a rendus, il évite de donner à ses décisions une portée trop générale et s'efforce de résoudre chaque cas envisagé en tenant largement compte des considérations de fait.

Nous en donnons comme preuve l'arrêt du 22 février 1924 (Société Commerciale, industrielle et agricole du Haut Ogooué).

Bien que cet arrêt ne vise qu'à l'interprétation d'un texte réglementaire colonial, pour décider si une société agricole doit être exonérée de la contribution de la patente dans la colonie, il n'en présente pas moins dans l'étude actuelle, un très vif intérêt, étant donné la similitude qui existe entre les termes de l'article de l'arrêté dont il va être question et ceux de l'article 17 § 3 de la loi du 15 juillet 1880. De plus, si le Conseil d'Etat estime que, vu les faits de la cause et les résultats de l'enquête, une Société doive être soumise à la contribution des patentes dans la colonie, il ne pourrait admettre que le bureau de vente de ses produits en France en soit exonéré. Si l'exploitation d'une Société aux colonies ne présente pas les caractères d'activité agricole, elle ne saurait être fondée à les revendiquer lors des opérations de vente de ses produits dans la métropole, dans sa succursale en France.

Voici les principales dispositions de cet arrêt :

« Considérant que la Société requérante allègue que l'ivoire et le caoutchouc qui forment le principal objet de son trafic, proviennent exclusivement du territoire qui lui a été concédé et qu'elle a, sur ces produits, un droit de propriété qu'elle fait valoir, en conséquence que la convention qui intervient entre ses agents et les indi-

gènes chargés de la collecte n'a pas le caractère d'une vente et qu'ainsi ses opérations sont de la nature de celles que prévoit l'article 5 de l'arrêté du 27 novembre 1916.

« Considérant, d'autre part, que si elle reconnaît faire acte de commerce, en vendant aux Européens quelques marchandises dans ses factoreries, elle soutient que ces opérations accessoires ne sauraient la priver de l'exonération à laquelle elle aurait droit en vertu du dit article 5.

« Mais, considérant qu'aux termes de cet article, « sont exemptés de la patente les cultivateurs et éleveurs en ce qui concerne exclusivement la vente de leurs récoltes ou de leurs produits qu'ils exploitent et du bétail qu'ils élèvent » que cette exemption doit être interprétée strictement.

« Considérant qu'en admettant, d'une part, que les produits sur lesquels portent les opérations de la Société requérante ne proviennent pas en partie des territoires situés en dehors des limites de sa concession, en particulier des terrains réservés aux indigènes, d'autre part, que les ventes aux Européens n'altèrent pas la nature de ces opérations, il résulte de l'instruction que ladite Société, dans les conditions où elle a géré sa concession, ne saurait être regardée comme se livrant à l'entretien et à l'exploitation d'une propriété agricole ; que, dès lors, c'est à tort qu'elle se prévaut des dispositions précitées.

« Considérant, d'autre part, que si la Société requérante se croit fondée à soutenir que son imposition à la contribution des patentes porte atteinte aux droits qu'elle tient de son contrat de concession, c'est sous la forme d'une demande de remboursement des sommes qu'elle justifiera avoir dûment acquittées, qu'elle doit soumettre sa réclamation au juge dudit contrat, mais que ce moyen, qui se rattache uniquement à l'exécution d'une convention, n'est pas de nature à justifier le dégrèvement d'une imposition régulièrement établie. »

Il est regrettable que le Conseil d'Etat n'ait pas donné, dans les considérants de cet arrêt, les raisons qui l'ont amené à décider que les opérations de la Société susvisée ne présentaient pas le caractère d'une exploitation agricole. Nous ignorons, par suite, quel a été le critérium qu'a retenu la haute assemblée pour former son jugement.

Nous n'en retiendrons, néanmoins, que cette indication que, dans certains cas, une Société dont le but et l'objet social est de se livrer à une activité agricole, et dont la vente de certains produits naturels, tels que l'ivoire et le caoutchouc

forme le principal objet de son trafic, n'est pas, malgré cela, considérée comme une Société agricole, et ne peut, par cela même, bénéficier des exonérations prévues par la loi en faveur de ces dernières.

Un arrêt postérieur au Conseil d'Etat du 26 novembre 1926, *Société industrielle et agricole de la Pointre-à-Pitre*, nous renseigne à cet égard.

Le cas qui était soumis à l'appréciation du Conseil d'Etat était le suivant : une Société qui vend en France le produit de la fabrication du sucre et du rhum, provenant du traitement de cannes à sucre de ses plantations est-elle soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires, pour la part des ventes réalisées en France ?

Comme en matière d'impôts commerciaux, qu'il s'agisse de la patente, des bénéfices commerciaux, du chiffre d'affaires, tout se tient, que reconnaître qu'un particulier ou une Société est redevable de l'un, c'est admettre implicitement qu'il est soumis aux autres, nous estimons qu'il y a lieu de citer ici les considérants de l'arrêt du 26 novembre 1926, tout au moins ceux d'entre eux qui précisent le caractère d'une Société, au point de vue de la détermination juridique de son activité sociale.

« Considérant qu'aux termes de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, qui institue un impôt sur le chiffre d'affaires, ledit impôt est dû notamment « par les personnes qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux » et que, d'après l'article 62 de la même loi, le chiffre d'affaires est constitué « pour les personnes vendant des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées. »

« Considérant que la *Société industrielle et agricole de la Pointre-à-Pitre* est une Société anonyme établie selon les règles édictées par la loi du 24 juillet 1867 et la loi du 1^{er} août 1893, pour les Sociétés commerciales anonymes ; qu'elle a pour objet, en vue de la réalisation de bénéfices, et aux termes mêmes de l'article 5 de ses statuts, l'exploitation de propriétés agricoles et d'établissements industriels servant à la fabrication du sucre et du rhum, ainsi que toutes opérations commerciales et industrielles se rattachant à l'exploitation de ces propriétés ou usines.

« Considérant qu'alors même qu'une notable quantité de cannes

à sucre traitées dans ses usines proviendrait des plantations possédées par la Société requérante, cette circonstance ne saurait eu égard aux conditions particulières de son exploitation et notamment à la propriété de marques de fabriques et à la consistance de ses biens mobiliers et immobiliers, parmi lesquels figurent un matériel industriel de fabrication du sucre et du rhum, des voies ferrées, un matériel roulant et un matériel naval, permettre de considérer ladite Société comme réalisant des bénéfices de nature agricole ; qu'il résulte au contraire de l'instruction que les profits obtenus, en raison tant des produits achetés que de ceux qui sont recueillis dans les domaines de la Société, revêtent, par suite de la transformation qu'elle fait subir à ces matières premières, le caractère de bénéfices industriels ;

« Considérant que, dans ces conditions, la Société requérante accomplit des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et est au nombre des contribuables passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires, en exécution de la disposition sus-mentionnée de l'article 59. »

D'après la théorie émise par le Conseil d'Etat, ce sont des considérations de fait, tenant aux conditions particulières de l'exploitation, qui permettent de déterminer si une entreprise se livre à une activité agricole ou industrielle. Parmi les éléments retenus par la haute assemblée, nous notons dans leur ordre, la propriété de marques de fabriques, la consistance des biens mobiliers et immobiliers de l'exploitation et enfin la transformation des matières premières. Il y aurait lieu certainement d'élever certaines critiques à l'encontre des considérations émises par le Conseil d'Etat à ce sujet, quand elles assimilent une entreprise agricole à une entreprise industrielle, par le fait même du développement de son outillage. Si la colonie est insuffisamment développée, si ses voies de transport sont en trop petit nombre pour répondre à une exploitation intensive de son sol et si une Société agricole se trouve dans la nécessité de créer à ses frais des voies ferrées, d'y introduire du matériel roulant et de doter ses ports d'un matériel naval, nous ne voyons pas qu'elle se détourne par cela même du but qu'elle poursuit, à savoir la mise en valeur de son domaine agricole. Elle ne devient pas, de ce fait, entrepreneur de transports, son objet social reste le même, malgré l'importance de ses moyens de production et le perfectionne-

ment de son outillage. Le critérium que semble admettre en ce cas, le Conseil d'Etat nous paraît tout-à-fait contestable. Il méconnaît gravement le caractère des exploitations agricoles coloniales et nous paraît anti-économique. Les colonies ne peuvent se développer et produire que si les moyens de transport, l'outillage des ports répondent aux exigences des producteurs ; décourager les colons et les Sociétés de colonisation, en refusant de les exonérer de l'impôt, quand ils devraient y échapper, en invoquant de pareilles considérations, révèle une méconnaissance regrettable des conditions mêmes du développement de notre empire colonial.

Mais il faut, tout en espérant que la Cour Souveraine modifiera son point de vue sur ce point, accepter sa décision qui a le grand mérite d'être claire et parfaitement motivée.

Etant donné les développements qui précèdent, nous posons comme règle que, toutes les fois qu'une Société ou un particulier se livre dans une colonie à une exploitation agricole ou minière, il doit leur être fait application des exemptions prévues par la loi de 1880, en ce qui concerne l'imposition à la patente des établissements installés en France en vue de la vente de leurs produits. Il en est de même à l'égard de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ces contribuables doivent bénéficier des mêmes exonérations que celles dont jouissent les agriculteurs et exploitants de mines de la métropole.

B) Impôts sur Bénéfices industriels et commerciaux

En sus de la patente, les commerçants coloniaux qui ont un établissement en France, y sont assujettis à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Cet impôt perçu au profit de l'Etat est basé sur le bénéfice de l'exploitant déterminé soit d'après le compte de profits et pertes, soit par application d'un coefficient approprié au chiffre d'affaires de l'entreprise.

L'article 3 de la loi du 31 juillet 1917, stipule que cet impôt est établi au nom de chaque exploitant pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France. Par suite, les particuliers

domiciliés ou les Sociétés ayant leur siège social en France, mais qui n'y possèdent aucune exploitation, ne sont pas passibles de cet impôt. Mais ils deviennent imposables dans le cas où ils possèdent des établissements dans la métropole, sur le chiffre des bénéfices obtenus dans leurs exploitations situées en France.

C'est la détermination de ce bénéfice qui est souvent difficile, lorsque les résultats d'ensemble de l'entreprise, centralisés dans une comptabilité unique, ne font pas ressortir clairement à quel établissement, métropolitain ou colonial, le bénéfice doit être attribué.

Si, aux yeux du négociant ou de la Société commerciale, l'opération qui met en jeu tous les rouages de ses services, ses organisations d'achat et de vente, sis tant en France que dans la colonie, forme un tout, il n'en est pas de même quand il s'agit de déterminer la part de bénéfices qui doit être attribuée soit à l'établissement métropolitain, soit à l'établissement colonial. Comment opérer une ventilation pour fixer avec précision la part des profits afférente à chacun d'eux ?

Dans la réalité, les cas ne se présentent pas toujours sous la forme d'opérations se déroulant entièrement soit en France, soit dans la colonie et faciles à isoler.

Un premier moyen peut consister, si le dépouillement est trop difficile à réaliser, à déterminer les bénéfices en tenant compte de l'importance du chiffre d'affaires attribué à l'un et à l'autre des établissements envisagés.

Un autre moyen a été suggéré par l'Administration elle-même dans une réponse faite à une question écrite posée au Ministre des Finances, peu de temps après la mise en application de la loi de 1917.

M. Jean Lerolle, député, demandait au Ministre des Finances si le bureau d'achats à Paris, d'une maison américaine, n'ayant d'autre fonction que d'acheter en Europe des marchandises pour le compte de sa maison d'outre-mer et de les faire expédier à celle-ci, était soumise à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, alors qu'elle ne réalisait aucun bénéfice en France (question du 13 juin 1918).

Le Ministre fit la réponse suivante (*J. O.* du 28 juin 1918, Débats, P. 1823) :

« Les entreprises possédant en France des maisons installées exclusivement en vue d'acheter des produits destinés à l'approvisionnement de leurs établissements de vente situés à l'étranger, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison des profits afférents à la partie des opérations exécutées en France. Ces profits correspondent aux bénéfices que réaliseraient les maisons d'achats, si elles vendaient, dans les conditions pratiquées par le commerce d'exportation, les marchandises dont elles assurent l'expédition. »

Les bénéfices n'étant pas constatés en France, où n'avait lieu aucune vente, on pouvait être tenté de soutenir que ladite maison n'était pas imposable en France. Mais, à la différence de la taxe sur le chiffre d'affaires, comme nous le verrons plus loin, ce n'est pas le lieu où la vente a été conclue et le bénéfice fixé qui compte pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices commerciaux. Etant donné qu'un établissement commercial existe, on suppose que sa raison d'être est de procurer un bénéfice et c'est ce dernier que l'on cherche à atteindre par l'impôt, malgré la complexité des opérations conclues en des lieux très différents.

Un arrêt du Conseil d'Etat du 3 mars 1922 (*Société des moteurs Gnome*), suivi d'un nouvel arrêt confirmant la tendance du premier, du 23 juin 1922 (*Dubonnet*) élargissant encore le champ d'application de la loi à ce sujet, décidèrent que les redevances perçues par un constructeur ou un industriel établi en France à raison de licences ou d'autorisations conférées à des étrangers pour l'exploitation à l'étranger de ces brevets, tout en étant des bénéfices réalisés à l'étranger, n'en étaient pas moins passibles de l'impôt sur les bénéfices de guerre, parce que l'industriel qui les percevait n'avait pas d'établissement à l'étranger et qu'ils étaient, par conséquent, afférents à l'entreprise exploitée en France.

Si nous indiquons les conclusions de cet arrêt, c'est, d'une part, pour signaler que les bases d'imposition sont les mêmes, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices de guerre et l'impôt sur les bénéfices commerciaux et, d'autre part, pour marquer

combien il importe peu, pour la détermination de l'impôt, de considérer où le bénéfice a été réalisé.

Nous estimons néanmoins qu'il n'y a pas lieu de faire application au commerce colonial de cette jurisprudence. Ce que le Conseil d'Etat a voulu frapper, c'est le revenu, puisque, par notre système d'imposition en France, toutes les sources de profits, quelles qu'elles soient, sont redevables de l'impôt. Assez arbitrairement, du reste, la Haute Assemblée a décidé que ces redevances étaient afférentes à l'entreprise exploitée en France. Dans le cas particulier qui lui était soumis, les profits ainsi obtenus pouvaient alimenter la caisse de l'établissement établi en France et une comptabilité unique les confondre dans un même compte. Mais il nous semble qu'il n'y a pas lieu de généraliser et de dire que, dans tous les cas, les profits réalisés à l'étranger par un industriel établi en France, en dehors du champ normal de son activité, doivent être confondus avec les bénéfices commerciaux qu'il retire de son établissement industriel de la métropole.

En second lieu, les bénéfices réalisés aux colonies ayant pu être soumis à un impôt cédulaire analogue, leur taxation en France risquerait d'amener une double imposition, ce que le législateur a toujours voulu éviter. Il n'est donc pas possible, à notre avis, de faire application aux affaires coloniales, des textes ou des jugements édictés ou rendus concernant le commerce à l'étranger.

Enfin, l'impôt peut être dû, sans qu'il intervienne une opération de vente, alors même qu'aucun bénéfice n'apparaîtrait à première vue. Prenons comme exemple une Société dont le siège est aux colonies et qui reçoit d'une usine lui appartenant en France, des produits manufacturés dans cet établissement, sans aucune indication de prix ou de valeur, ou même facturés à leur prix de revient.

Les bénéfices n'étant pas constatés en France où n'a lieu aucune vente, peut-on soutenir que l'impôt n'est pas exigible dans ce cas ?

Cette manière de voir n'est pas admise par l'Administration et par la jurisprudence. Dans l'espèce envisagée, s'il n'y a pas vente, puisque celui qui délivre la marchandise est

le même que celui qui la reçoit, il y a néanmoins entreprise de manufacture, dans les termes de l'article 632 du Code de Commerce. L'établissement de la métropole, par les services qu'il rend à sa maison principale de la colonie, contribue, pour une part à déterminer, dans les bénéfices de cette dernière, bien que l'estimation ne puisse en être faite, en raison des conditions dans lesquelles les marchandises sont facturées.

L'Administration décide donc qu'en pareil cas, l'industriel doit être imposé sur les bénéfices de fabrication réalisés en France. Ces bénéfices peuvent être déterminés contradictoirement par comparaison avec les résultats de l'exploitation de fabriques similaires dans la même région.

La jurisprudence du Conseil d'Etat en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre confirme, en ce sens, la thèse soutenue par l'Administration (arrêt du Conseil d'Etat du 22 juillet 1921).

Comme nous l'avons vu par la série des exemples que nous avons cités, la difficulté provient uniquement du choix du procédé à employer, selon le cas, pour faire ressortir le bénéfice taxable en France. Successivement, nous avons passé en revue quelques-uns de ces moyens : tantôt, on répartit le bénéfice d'après l'importance du chiffre d'affaires respectif de l'un et l'autre établissement ; tantôt, on détermine le profit par analogie, d'après les conditions qui régissent le marché dans telle entreprise envisagée. Mais il semble que le principe essentiel doive consister à attribuer à chaque établissement les bénéfices des opérations qui se rattachent naturellement à la nature de son fonctionnement et de son activité propre ; par contre toute répartition arbitraire ou à forfait ne serait conforme ni à la vérité ni à la justice.

Le principe que nous soutenons, tout en représentant la solution idéale en théorie, ne peut toutefois, dans la pratique, être d'une application très aisée. Aussi, en maintes circonstances continue-t-on à attribuer à l'un et l'autre des établissements métropolitain et colonial, un pourcentage déterminé dans la répartition du chiffre global des bénéfices.

Ainsi a jugé la Commission Supérieure des bénéfices de guerre dans une affaire qui lui était soumise (6 juin 1926).

Nous reproduisons les principales dispositions de cette décision :

« Sur le bénéfice d'exploitation,

« Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'une partie des bénéfices réalisés par l'entreprise doit être attribuée à l'activité du siège social (situé en France) et que celui-ci ne saurait, dans les circonstances de l'affaire, être considéré comme ayant joué vis-à-vis des comptoirs, le rôle d'un simple commissionnaire.

« Considérant, par contre, que la Société requérante est fondée à demander qu'en égard aux termes du paragraphe 4 de l'article 2 de la loi du 1^{er} juillet 1916, les bénéfices réalisés par elle au Dahomey ne soient pas soumis à la contribution extraordinaire et qu'il convient, dès lors, de déterminer dans l'ensemble ceux qui ont été réalisés en France par le siège social et ceux qui ont été réalisés hors de France.

« Considérant que, pour atteindre ce résultat, la Commission du 1^{er} degré avait appliqué au chiffre d'affaires total de la Société un pourcentage bénéficiaire de 5%, visant à ne retenir que la fraction des bénéfices réalisés attribuables à l'activité du siège social.

« Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'il sera fait, en l'espèce, une plus exacte appréciation des circonstances de l'affaire en ramenant pour 1917 et 1918 ce pourcentage de 5% à 3%, et pour 1919 et le premier semestre de 1920, en maintenant ce pourcentage à 5%, mais en l'appliquant seulement au chiffre des affaires, faites entre la France et le Dahomey, et le Dahomey et la France, à l'exclusion des affaires faites directement entre le Dahomey et l'étranger, sans intervention du siège social.

« Considérant que ce pourcentage tient compte des frais occasionnés par le fonctionnement du siège social et des amortissements, et qu'il ne doit, dès lors, pas être effectué de ce chef de déduction supplémentaire, etc... »

Dans le même sens, citons encore une décision de la commission supérieure des bénéfices de guerre du 6 janvier 1927, qui précise que la Société coloniale qui a son siège social en France et ses exploitations aux colonies ne peut être imposée à la contribution sur les bénéfices de guerre que pour les bénéfices réalisés en France, soit, en l'espèce, par le siège social, agissant en qualité de bureau d'achats et de ventes, ce bénéfice devant être envisagé, sans tenir compte du taux de commission alloué dans la comptabilité, au bureau du siège social, au compte des établissements coloniaux.

Si nous mentionnons cette dernière décision, qui confirme la première du 6 juin 1926, c'est afin de faire ressortir la précision qu'elle apporte au sujet du rôle qu'elle attribue au siège social.

Dans une critique faite de la précédente décision, l'arrêteste faisait justement remarquer que l'expression de « siège social » dont se servait la Commission Supérieure était vicieuse. Le commentateur ajoutait (Recueil de législation et de jurisprudence coloniales. Daresté, 1926) :

« Le siège social est le lieu où fonctionnent les organes essentiels de la Société : assemblée générale, conseil d'administration, direction supérieure, comptabilité générale, service des titres, contentieux, etc. Or, ce siège social n'est nullement à considérer pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices de guerre. La preuve en est que le législateur a délibérément écarté la proposition qui avait été faite de prendre le siège social pour critérium du lieu d'exploitation. Il a été reconnu que ce critérium serait inexact et que la loi pourrait être aisément tournée, le siège social étant très souvent distinct du lieu de l'exploitation et le transport de ce siège d'un lieu à l'autre, même hors des frontières, étant une opération toujours possible et souvent même facile.

« D'ailleurs, ce n'est pas le siège social qui effectue les opérations passibles de l'impôt. C'est un service ou un ensemble de services, établi parfois au même lieu que le siège social, parfois aussi en un lieu différent ou en plusieurs lieux, organisé pour le commerce et tout à fait comparable aux établissements des colonies ou de l'étranger. »

C'est au siège social « agissant en qualité de bureau d'achats et de ventes », d'après le nouveau texte du 6 janvier 1927, que doit être attribué la part des bénéfices afférents aux opérations réalisées en France.

Ce qui rend difficile l'application de la loi de 1917 sur l'impôt cédulaire des bénéfices industriels et commerciaux aux entreprises possédant à la fois des établissements aux colonies et dans la métropole, c'est le caractère fictif que l'on veut imprimer à chaque opération. Et puisque on ne peut reconnaître une personnalité juridique distincte à chacun des services de la Société, la classification des opérations qui se rapportent aux uns et aux autres, est artificielle et arbitraire. Si l'on recourt à cette fiction, c'est que la loi frappe les uns

et exempte les autres. Mais il manque une base solide qui permette de fixer avec précision les droits de l'Etat et les devoirs des contribuables. Les autres impositions telles que la patente ou la taxe sur le chiffre d'affaires sont d'une application relativement plus aisée. Pour la patente, ce qui importe, c'est la matérialité même de l'établissement, la valeur locative, le nombre des ouvriers ou d'employés qui y travaillent ; pour la taxe sur le chiffre d'affaires, c'est le lieu où la vente a été conclue, où l'affaire a été traitée ; pour l'impôt sur les bénéfices commerciaux, il s'agit de se demander à quel établissement et dans quelle proportion un bénéfice est afférent. On ne saurait imaginer un système plus compliqué, source d'erreurs ou de fraudes multiples.

C) *Taxe sur le chiffre d'affaires.*

Il ne nous reste plus à examiner que la taxe sur le chiffre d'affaires. C'est plutôt dans son essence un impôt indirect, qu'un impôt direct, quoique dans certains cas il soit perçu par les fonctionnaires dépendant des contributions directes ou de l'enregistrement, mais cela ne change pas son caractère.

Nous avons voulu en faire néanmoins mention dans ce chapitre, notre intention étant de passer en revue les différentes impositions qui frappent les sociétés coloniales, à l'occasion des actes de commerce qu'elles effectuent en France.

La perception de cet impôt ne peut donner lieu à de bien grandes difficultés, puisque la loi du 25 juin 1920 ne s'applique qu'aux affaires faites en France.

Nous croyons intéressant de citer les termes d'un arrêt du Conseil d'Etat, auquel nous nous sommes déjà référés précédemment, c'est l'arrêt du 26 novembre 1926 (Société Industrielle et Agricole de la Pointe à Pitre).

Indépendamment de la question de savoir si l'activité de ladite Société présentait un caractère plus agricole qu'industriel, la Société requérante soutenait dans son mémoire que la totalité des ventes faites par elle avaient été soumises au régime de l'entrepôt et échappaient ainsi à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Le Conseil d'Etat a rejeté le recours de la Société, basé sur le fait que les ventes des produits de son domaine colonial avaient été effectuées par son bureau de ventes à Paris, dans les mêmes conditions que si elle s'était adressée à un commissionnaire, que, par conséquent, ledit bureau de ventes eût dû être considéré comme un intermédiaire ordinaire.

Les prétentions de la Société ont été repoussées par les considérants suivants :

« Considérant qu'il n'est pas établi que la Société ait confié à un organisme commercial, possédant une personnalité juridique distincte de la sienne, la vente des produits importés par elle en France ; qu'il résulte au contraire de l'instruction, que les dites ventes sont faites par la Société elle-même à Paris, où elle possède son siège social, que, dans ces conditions, elle n'est pas fondée à soutenir que l'impôt sur le chiffre d'affaires devait être calculé en tenant compte seulement du montant des commissions de 2% ou de 1,5% qu'elle aurait allouées sur le chiffre de ses ventes à son service commercial. »

Si l'on s'attache à la nature des opérations effectuées en France par la Société ; la thèse soutenue par cette dernière est assez ingénieuse. Il n'y a, en effet, aucune impossibilité juridique à admettre que, dans la réalité des faits, ces opérations soient exactement celles qu'aurait faites un commissionnaire indépendant.

En toute autre matière qu'à propos de la taxe sur le chiffre d'affaires, cette opinion aurait eu quelque chance de triompher mais, d'après les dispositions mêmes de la loi du 25 juin 1920, l'impôt est établi sur le produit des ventes. Puisque les ventes avaient eu lieu en France, la taxe était exigible, alors même qu'elles auraient été conclues par un commissionnaire.

Pour dissiper toute incertitude au sujet de la détermination du lieu de vente, on peut rechercher quel tribunal serait compétant en cas de contestation, Nul doute que, dans le cas précédemment invoqué, le tribunal de Commerce de la Seine ne se soit déclaré compétent, au cas où le lieu de la conclusion du contrat aurait été aussi celui de la livraison des marchandises.

Si les décisions de jurisprudence sont moins nombreuses en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires appliquée

aux établissements coloniaux vendant en France les produits de leurs exploitations, qu'en matière d'impôt sur les bénéfices portant sur les mêmes opérations, c'est précisément parce que la détermination du lieu où la vente a été conclue est plus facile à faire que la discrimination du profit afférent à chacun des établissements pris isolément.

Les principales difficultés qui pouvaient se rencontrer dans l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires aux commerçants coloniaux sont, en effet, celles qui ont été résolues par l'arrêt du Conseil d'Etat du 26 novembre 1926 ; c'est pourquoi il nous a paru intéressant d'insister sur les conséquences qui en découlent.

Ce qui rend si souvent les solutions de l'administration critiquable, c'est que l'esprit dont elles s'inspirent ne répond pas toujours à une conception juridique solide et harmonieuse. Nous allons donner quelques exemples de ces décisions bâtardees en opposant les unes aux autres les théories qui président à l'application des règles de perception des trois impôts commerciaux : patentes, bénéfices commerciaux, chiffre d'affaires.

Nous avons vu que pour pouvoir justifier la taxation des bénéfices industriels et commerciaux sur la partie des profits réalisés en France par une Société étrangère ou coloniale, la Régie avait dû établir une discrimination arbitraire entre les services de la même entreprise, qui opéraient de chaque côté de la frontière. Cette création fictive de deux organismes indépendants, qui ne correspondait ni à la réalité des faits, ni à une interprétation juridique logique et rigoureuse n'avait pour but que de permettre aux Contributions Directes d'atteindre des bénéfices qui, sans cela, eussent dû échapper à l'impôt. Dans son traité sur l'impôt sur le revenu cédulaire et général, M. L. Bocquet fait apparaître clairement le processus imaginé par l'administration fiscale : « pour justifier l'imposition, l'administration recourt d'abord à cette fiction qui consiste à transformer la nature de l'établissement imposé et elle déguise la maison d'achats en entreprise d'exportation ; elle évalue ensuite arbitrairement les bénéfices possibles de cette entreprise ». Le Conseil d'Etat a fait

sienne cette interprétation par un arrêt du 4 janvier 1928.

En transposant la théorie que nous venons d'exposer dans le plan de la taxation du chiffre d'affaires, la contradiction apparaît aussitôt. Quand, en effet, une société coloniale, comme la Société Industrielle et Agricole de la Pointe-à-Pitre (arrêt du C. E. du 26 novembre 1926), adopte le point de vue de l'administration en plaidant que son bureau de ventes de Paris doit être considéré comme un intermédiaire ordinaire et comme tel taxable seulement sur le chiffre des commissions qui lui sont allouées par la maison-mère, le Conseil d'Etat rejette la prétention de la Société redevable parce que l'organisme commercial métropolitain ne possède pas une personnalité juridique distincte de la Société coloniale, dont il émane. Par suite de cette disposition, l'impôt doit s'appliquer à l'ensemble des ventes réalisées en France.

La confrontation de ces textes permet de se faire une opinion sur l'inconsistance des décisions qui ont été rendues. En matière de taxation sur les bénéfices commerciaux, le bureau d'achats d'une société étrangère ou coloniale revêt une personnalité propre, distincte de l'ensemble de l'entreprise, et elle est par cela même imposable sur une part de bénéfices, au surplus difficilement déterminable.

Mais, si la même société veut à son tour utiliser à son profit la théorie à laquelle se réfère l'administration pour faire admettre que son bureau de ventes, agissant en qualité de commissionnaire autonome, ne doit l'impôt sur le chiffre d'affaires que sur le montant des commissions qui lui sont attribuées, l'administration renonce à son interprétation primitive et invoque à son tour l'indivisibilité de la personnalité juridique de la Société.

Nous avons indiqué, au début de ce chapitre, en nous basant sur des arrêts du Conseil d'Etat récents, que la contribution des patentes n'était pas due, quand le bureau de ventes en France d'une Société coloniale se bornait à négocier dans la métropole les produits des récoltes en provenance des exploitations dont elle est propriétaire ou concessionnaire. La Jurisprudence admettait que dans ce cas, l'on devait assimiler aux propriétaires exploitants, les entreprises colo-

niales dont l'objet exclusif consistait à vendre dans la métropole les produits agricoles tirés de leurs domaines ou de leurs concessions.

De même, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices commerciaux, il a été décidé que les entreprises dont il s'agit sont assimilables à celles de l'agriculteur qui vend les produits de son propre fonds. (Répertoire fiscal du Commerce et de l'industrie par Magnéro, Tassain et Molas). Il résulte d'une réponse du Ministre des Finances à M. François Saint-Maur (*J. O.* du 28 mai 1926, Déb. Sénat p. 1083) que l'impôt sur les bénéfices commerciaux n'est pas applicable à une Société qui se borne à écouler, dans l'établissement de vente qu'elle possède en France, des produits agricoles provenant de terrains qu'elle exploite, soit dans une colonie, soit dans le pays de protectorat, où elle a son siège.

En bonne logique, l'on aurait dû faire application de ce principe pour la taxation du chiffre d'affaires, puisque l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 n'assujettit à l'impôt sur le chiffre d'affaires que les personnes qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par le titre I de la loi du 31 juillet 1917, et celles qui habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre.

Or, contrairement à ce texte législatif qui ne peut prêter à aucune équivoque, l'administration des Finances (Réponse Ministre des Finances à M. Accambray (*J. O.* 9 novembre 1921, Chambre Débats p. 3890) a décidé que l'exemption dont profitent les ventes de produits agricoles s'appliquerait exclusivement à ceux de ces produits récoltés dans la Métropole ou en Corse et ne s'étendrait pas à la vente de produits récoltés dans une colonie française. Etant donné les termes de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, et l'interprétation admise par la Régie de la non imposition des produits récoltés dans les colonies pour l'application de l'impôt des bénéfices commerciaux, il s'agit ici non seulement d'une fausse interprétation, mais d'une violation manifeste de la loi du 25 juin 1920.

L'administration pourrait-elle se retrancher en dernier argument sur ce que la Société exploitante, ayant revêtu la

forme commerciale, les opérations qu'elle traite doivent être considérées comme des actes de commerce, passibles de la taxe ?

Si l'on se réfère aux travaux préparatoires, cette thèse doit à son tour être abandonnée. En effet M. Ch. Dumont à propos des coopératives agricoles et des Sociétés de production, s'exprimait ainsi dans le rapport qu'il avait déposé à la Chambre (Chambre-Annexe n° 2312, *J. O.* p. 1143).

« Une opération agricole ne saurait changer de caractère du seul fait qu'elle est effectuée en grand. Cela est évident, quand elle est effectuée par un seul agriculteur possédant une exploitation considérable ; il n'en peut être autrement, quand elle est entreprise par plusieurs agriculteurs de moindre importance qui se sont réunis. »

On ne saurait d'ailleurs, s'attacher à la forme d'une Société pour décider si elle est ou non redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Le fait que certaines Sociétés sont réputées commerciales par la loi, à raison de leur forme, ne suffit pas à les rendre imposables (Maguéro-Répertoire fiscal).

C'est ce que l'administration a reconnu à l'égard des Sociétés anonymes se livrant à l'exploitation agricole (Instr. 3675 n° 30) ou se bornant à encaisser les loyers des immeubles qui leur appartiennent (Inst. 3675 n° 40).

Les concessionnaires de mines coloniales qui sont exempts dans la métropole de la contribution des patentes pour le seul fait de la vente en France des matières extraites et de l'impôt sur les bénéfices qu'ils réalisent en France sont cependant redevables de la taxe sur le chiffre des affaires conclues en France, puisque l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 a assujetti à l'impôt les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle des mines prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810. Il n'y aurait ici aucune raison d'exonérer les ventes de minerais en provenance des colonies, alors que celles des concessionnaires métropolitains ne le sont pas. La redevance proportionnelle des mines est une taxe de remplacement qui ne peut faire double emploi avec l'impôt sur les bénéfices commerciaux. Mais la taxe sur le chiffre d'affaires doit être appliquée en tout état de cause, parce qu'aucun autre impôt ne lui est substitué.

CHAPITRE X

Régime fiscal en France des valeurs mobilières des Sociétés Coloniales

Les titres d'actions et d'obligations des Sociétés étrangères sont assujettis en France au droit de timbre au comptant de 4 % de leur valeur nominale, lorsque se produit l'un des faits générateurs prévus par les articles 5 de la loi du 28 décembre 1895 (Négociation accidentelle) et 7 de la loi du 31 décembre 1907 (énonciation dans un acte) et à l'impôt de 25 % sur le revenu des valeurs mobilières, lors du payement des coupons, aux porteurs qui ne bénéficient pas de l'affidavit.

Les Sociétés, compagnies, villes, provinces étrangères et les établissements publics étrangers, dont les titres d'actions ou d'obligations sont émis, cotés, négociés, mis en souscription, exposés en vente ou introduits en France, y font l'objet d'annonces ou de publications, ou y ont organisé un service financier, sont soumis en France à des taxes équivalentes à celles qui frappent les groupements français similaires et doivent, avant toute opération, prendre l'engagement d'acquitter les droits de timbre, de transmission et la taxe sur le revenu, d'après une quotité portant sur la tranche des titres qui se négocient en France.

Enfin, les Sociétés étrangères sont soumises à la seule taxe sur le revenu (quand leurs titres ne circulent pas en France), à raison de leurs biens mobiliers ou immobiliers situés en France ou des emprunts ne présentant pas la forme de titres négociables qu'elles y contractent.

De nombreuses décisions et solutions de l'Administration ont reconnu que les impôts qui frappent les valeurs mobi-

lières ne peuvent s'appliquer aux Sociétés coloniales. Les titres qui sont émis et se négocient en France ne sont soumis à aucune taxe. Ils ne sont assimilés ni aux valeurs françaises, ni aux valeurs étrangères et ne sont passibles des impôts qui frappent ces catégories de biens que dans la colonie, où ces taxes ont été instituées.

On fait application de cette même règle aux emprunts contractés par les villes coloniales.

Voici à ce sujet quelle est la solution de l'Administration du 21 avril 1892 (Dalloz p. 1894. 5-625) :

« La taxe sur le revenu des valeurs mobilières n'est pas exigible, à défaut de promulgation de la loi, dans la localité où se trouve le siège social ou administratif de l'établissement débiteur : en effet, quel que soit le lieu où la dette a été contractée, la taxe est payable au bureau d'enregistrement de ce siège social ou administratif.

« Spécialement, la taxe ne peut être perçue pour l'emprunt contracté par une ville située dans une colonie (La Réunion) où la loi du 29 juin 1872 n'a pas été promulguée, encore bien que la souscription et la réalisation aient été faites en France et que les intérêts doivent y être payés.

« La ville emprunteuse ne peut être assimilée à une ville étrangère dont les obligations tomberaient sous l'application des lois qui soumettent à l'impôt les titres des villes étrangères circulant en France. Comme elle dépend d'une colonie française, les titres de l'emprunt contracté par elle représentent des valeurs françaises et non des valeurs étrangères ».

Une décision ministérielle plus récente du 7 juin 1915 confirme la décision du 21 avril 1892 et reconnaît que les intérêts des emprunts des villes coloniales sont exempts de taxe sur le revenu des valeurs mobilières.

Etant donné que par ces différentes solutions admises par l'administration, les Sociétés et les villes coloniales sont exonérées de la taxe sur le revenu qui frappe les dividendes, intérêts et tous autres produits de leurs actions et obligations, par suite de l'impossibilité de la mise en recouvrement de l'impôt, quand la loi française n'est pas promulguée au lieu du siège social, il convient pour la même raison, d'étendre cette exonération au droit de timbre et au droit de transmission sur les mêmes actions et obligations.

Ce n'est pas une faveur que l'administration entend faire aux Sociétés coloniales et aux villes coloniales en les exonérant du triple impôt des valeurs mobilières, pour la fraction de leurs titres qui circulent en France, c'est que bien plutôt elle se trouve désarmée à leur égard en l'absence de textes précis les concernant. Les lois fiscales qui régissent les valeurs mobilières françaises ont toutes fixé le lieu du paiement de l'impôt au siège social ou au siège administratif, elles n'ont prévu aucune dérogation en ce qui concerne leur application aux colonies, d'autre part la loi de 1914, sur le régime fiscal des Sociétés étrangères ou des villes et établissements publics étrangers a un champ d'application limité et on ne peut assimiler les Sociétés et les villes coloniales à des Sociétés et établissements étrangers.

Le Ministre des Finances a répondu en ces termes à une question écrite qui lui avait été posée par un parlementaire (*J. O.* du 2 août 1921).

« Le tarif de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières applicable à l'Algérie et aux colonies où cette taxe est établie, lorsqu'il est inférieur au tarif en vigueur dans la métropole, doit bénéficier, à l'exclusion du tarif métropolitain, aux Sociétés algériennes ou coloniales, même pour leurs titres qui circuleraient en France et y seraient cotés. »

Ce principe étant admis, on peut se demander si les exemptions de droits prévues aux articles 17 et 28 de la loi de finances du 31 juillet 1920, sont applicables aux Sociétés françaises ayant des filiales aux colonies.

Les articles 27 et 28 de ladite loi sont ainsi conçus :

ARTICLE 27. — Lorsqu'une Société française par actions a reçu, en représentation de versements ou d'apports en nature ou en numéraire par elle faits à une autre Société par actions, des actions, des obligations ou des parts bénéficiaires nominatives de cette dernière Société, les dividendes distribués par la première Société sont, pour chaque exercice, exonérés de la taxe des revenus des capitaux mobiliers établie par les lois des 29 juin 1872 (article 1^{er}) et 29 mars 1914 (article 31), dans la mesure du produit de ces parts, obligations ou actions touché par elle au cours de l'exercice, à la condition que ces parts, obligations ou actions soient restées inscrites au nom de la Société ».

ARTICLE 28. — Les actions, obligations ou parts bénéficiaires nominatives attribuées à une Société française par actions en représentation de versements ou d'apports en nature ou en numéraire par elle faits à une autre Société française dans les conditions prévues à l'article qui précède sont, lors de leur conversion au porteur, affranchies du droit établi par le paragraphe 1^{er} de l'article 6 de la loi du 23 juin 1857, l'article 9 de la loi du 26 décembre 1908 et l'article 41 de celle du 29 mars 1914.

Le but auquel tendent ces articles est évident, ils évitent la double taxation à laquelle aurait été exposée la Société mère. Les dividendes de ses Sociétés filiales ayant déjà supporté l'impôt, l'inscription de ce bénéfice déjà imposé dans le chiffre des dividendes distribuables de la Société mère eût, sans ce texte, déterminé une nouvelle perception.

C'est ce que le législateur a voulu éviter et, pour être certain qu'aucune fraude ne sera rendue possible à la faveur de cette disposition, il subordonne cette exemption au fait que les actions, obligations ou parts auront gardé la forme nominative.

Mais au cas où une Société française posséderait dans son portefeuille des actions ou des obligations nominatives d'une société filiale, ayant son siège social aux colonies, intervient une considération sur laquelle la loi ne s'explique pas :

Ayant son siège aux colonies, la Société filiale a conservé la nationalité française et les articles 27 et 28 du 31 juillet 1920 sont applicables.

Cependant, par suite des règles particulières qui varient d'une colonie à l'autre, dans le mode de perception de l'impôt et de la différence des tarifs en vigueur dans les colonies et la métropole, il est à présumer ou que ces dividendes n'ont supporté aucun impôt dans la colonie, ou que ceux auxquels ils y ont été soumis ne correspondent pas à ceux établis dans la métropole. La Société mère, établie en France, peut-elle obtenir de déduire du chiffre taxable de ses bénéfices, ces dividendes non imposés ou imparfaitement taxés au regard de la loi fiscale métropolitaine ?

A ce sujet, l'Administration de l'Enregistrement a décidé que l'imputation devait se faire valeur sur valeur et non pas droit sur droit.

Voici les solutions que donne l'enregistrement :

« Il n'y a pas lieu de se préoccuper de ce que la taxe n'aurait été payée par la Société filiale sur les produits qu'elle sert à la Société mère, qu'à un tarif inférieur au tarif actuellement en vigueur (Solution du 15 juin 1921). ».

« L'imputation se fait somme sur somme et non pas impôt sur impôt. La somme à déduire des dividendes répartis par la société mère, pour le calcul de la taxe est celle de la totalité des produits nets encaissés par elle et non des produits bruts (Solution du 14 avril 1927). »

Enfin, la Société mère est fondée à retrancher du chiffre de ses bénéfices imposables au titre de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, le montant du revenu des valeurs mobilières qui composent son portefeuille cumulativement avec la déduction qu'elle a fait subir de ce chef au chiffre de l'ensemble de ses dividendes distribuables.

M. Mallarmé, député, a posé une question à ce sujet au Ministre des Finances ; elle était conçue en ces termes :

« Rappelant à M. le Ministre des Finances que l'article 2 de la loi de finances autorise, pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les contribuables à déduire de leurs bénéfices nets le montant du revenu des valeurs mobilières qui figure à l'actif de leurs entreprises, M. Mallarmé, député, demande si l'administration des contributions directes est en droit de rétablir, par un rôle supplémentaire, l'impôt correspondant à la somme que le contribuable (Société anonyme ayant pour objet la gestion d'un portefeuille de titres), ce postérieurement et par application de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920, déduit du montant des sommes mises par lui en distribution à titre de dividende, le montant des dividendes qu'il avait lui-même reçus de ses Sociétés filiales. »

Le Ministre des Finances a fait la réponse suivante (*J. O.*, du 24 février 1928) :

« La circonstance que, par application de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920, la Société anonyme envisagée a, en vue du paiement de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, déduit du montant des sommes mises en distribution, les dividendes qu'elle a reçus de ses filiales, n'est pas de nature à faire perdre à cette société le bénéfice des dispositions de l'article 2 de la loi du 13 juillet 1925 (article 6 des lois codifiées par le décret du 15 octobre 1926), rela-

tives à la déduction du revenu des valeurs et capitaux mobiliers figurant à l'actif de son bilan en vue de l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. »

Ainsi, la Société mère pourra retrancher du chiffre des bénéfices réalisés par elle, celui des dividendes perçus sur les actions et obligations de ses filiales coloniales, tant en ce qui concerne le calcul de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, que celui de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sans avoir à se préoccuper de la quotité des droits perçus sur ses filiales.

L'Administration (solution des 14 et 18 décembre 1922) déclare qu'il est cependant nécessaire que la Société mère soit constituée par actions au moment de l'apport qu'elle fait à sa filiale et, d'autre part, que les titres aient été pris en la forme nominative et aient conservé cette forme sans interruption.

Enfin, la Société mère n'est dispensée du paiement de la taxe que sur les dividendes distribués à ses actionnaires et seulement s'il y a distribution de dividendes. Cette exemption n'est acquise que pendant la durée de l'exercice et la Société mère ne pourrait demander cette déduction pour les dividendes de ses filiales encaissés au cours d'un exercice déjà clôturé, une Société ne pouvant être autorisée à faire figurer les produits de cette provenance dans les écritures d'un exercice postérieur à celui au cours duquel elle les a encaissés (solution du 18 juillet 1924).

On ne peut s'empêcher de faire observer combien les différences de législation s'accusent en cette matière. Les lois de la métropole sur l'imposition des valeurs mobilières n'ont pu être étendues aux colonies; par suite de l'autonomie budgétaire dont elles jouissent. Chaque colonie a élaboré une réglementation qui lui est propre. Les règles d'imposition et les tarifs varient de colonie à colonie. Les dispositions réglementaires qui régissent chacune de nos colonies ont force légale à l'égard des ressortissants de chacune d'elles, en particulier les Sociétés qui y ont établi leur siège social y sont redevables des impôts qui frappent leurs titres d'actions et d'obligations. D'autre part, les impôts qui grèvent les valeurs

mobilières françaises étant perçus à la source même, sur déclaration de l'établissement émetteur, le porteur d'actions ou d'obligations de Sociétés coloniales, résidant en France, peut les négocier, les transférer, en encaisser les dividendes, sans qu'il ait de ce chef à acquitter, au lieu et place de la Société, les taxes des valeurs mobilières. Ces titres jouissent donc, en France, lors de leur introduction, de leur négociation, du paiement de leurs dividendes, d'une véritable immunité fiscale dans la métropole.

Est-ce à dire que, dans cette hypothèse, le porteur français qui a encaissé en France des coupons de valeurs coloniales, non soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dans la métropole ne doit pas faire état de cette recette dans sa déclaration annuelle de l'ensemble des revenus touchés par lui au cours de l'année précédente ? Nous sommes persuadés du contraire.

Tout contribuable résidant en France est tenu de faire figurer dans la déclaration qu'il adresse chaque année au contrôleur des contributions directes, tous les bénéfices et revenus qu'il a encaissés, sous quelque forme que ce soit.

Mais s'il fait mention du montant de cette recette sous la rubrique « Revenus des valeurs et capitaux mobiliers », sans indiquer que ces dividendes et intérêts n'ont pas acquitté la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, il ne se trouverait soumis de ce chef qu'à l'impôt global sur le revenu ; ces profits ayant été sensés avoir été taxés lors de leur mise en paiement, ne seraient pas retenus pour le calcul de l'impôt cédulaire. Sa déclaration étant incomplète et, par conséquent mensongère, il pourrait être convaincu de fraude et frappé d'une amende en conséquence.

L'Administration estime qu'en cette matière, il y a lieu de faire application à ces catégories de revenus de la loi ne 1917, concernant l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements.

En effet, la portée de la loi du 31 juillet 1917, qui a institué l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements et du décret portant règlement d'administration publique rendu le 20 décembre 1917, pour l'exécution de cette loi ne

sauraient être exactement appréciés si l'on ne rappelait, au préalable, que ces textes font partie d'une réforme d'ensemble du système général de la législation financière de notre pays.

Par la loi du 29 mars 1914, le Parlement avait réformé l'impôt foncier et avait étendu le champ d'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières établi par la loi du 29 juin 1872. Ultérieurement, il avait institué, par la loi du 15 juillet 1914, l'impôt général et global sur le revenu.

Mais en cet état de la législation, il restait encore, pour compléter le nouveau système à l'étude depuis 1898, à taxer d'une part, les différentes catégories de revenus professionnels et, d'autre part, le revenu des créances, dépôts et cautionnements. La loi du 31 juillet 1917 a eu pour objet d'atteindre notamment cette dernière catégorie de revenus.

Les débats parlementaires qui ont précédé le vote de cette loi font ressortir d'une manière formelle que le but du législateur a été de frapper tous les revenus des capitaux mobiliers, autres que ceux déjà assujettis à l'impôt par la loi du 29 mars 1914.

Le rapport fait par M. Perchot, au nom de la Commission du Sénat, est significatif à cet égard. On y lit :

« Dès lors qu'on entendait taxer tous les revenus quelle qu'en fut la source, il n'y avait aucune raison de faire bénéficier certains de ces revenus d'un traitement de faveur. Les objections qu'on avait pu formuler antérieurement contre la taxation de telles ou telles catégories de revenus perdaient leur valeur en présence d'un pareil régime d'impôt. » (Sénat Doc. Parl. Session ord. 1917, annexe I. *J. O.* fév. 1917).

Puis, plus loin, sous le texte de l'article 36 du projet devenu l'article 38 de la loi, l'honorable sénateur précise comme il suit la nature des revenus visés sous les n^{os} 1 et 2 de cet article :

« 1^o L'impôt s'applique d'abord aux intérêts, arrérages et tous autres produits de créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, c'est-à-dire, en principe, de toutes les créances autres que celles représentées par des valeurs mobilières, lesquelles sont déjà taxées, en vertu de la loi du 29 mars 1914 » (Sénat Doc. parlement. annexe I. *J. O.* p. 1).

Dans le même sens, M. Perchot a encore déclaré, à la tribune du Sénat :

« Il est à peine besoin de justifier l'introduction dans la loi de ces dispositions qui forment le complément indispensable de celles déjà adoptées par vous. Le but de cette loi est, en effet, de taxer tous les revenus quelle qu'en soit la source. Dans ces conditions, il serait absolument illogique d'affranchir de l'impôt, des revenus qui proviennent exclusivement du capital, alors que les autres salaires et les autres produits du travail seraient frappés » (Sénat, séance du 18 janvier 1917, *J. O.* du 19, p. 35).

Et, de son côté, M. Dumesnil, dans le rapport qu'il a présenté le 22 février 1917, au nom de la Commission de législation fiscale de la Chambre des Députés, explique que, par l'effet des dispositions de l'article 38 (article 40 du projet alors soumis à la Chambre des Députés) : « désormais, tous les revenus provenant des capitaux mobiliers seront, sans aucune exception, soumis à l'impôt », ce qui impliquerait que, sous la dénomination des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, le législateur a réellement entendu comprendre, sous la seule exception des opérations commerciales ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt, aussi bien les créances de condamnation judiciaire ou de prix de vente, c'est-à-dire d'une manière générale toutes les obligations de sommes quelle qu'en soit la source (*Revue Enregistrement*, 6.818. III).

Dans cet article (N° 6.818. 10), la revue de l'enregistrement formulait d'ailleurs dans le même sens les observations suivantes :

« On remarquera que le texte de la loi est conçu en termes généraux. Il vise, en principe, toutes les créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, quelle qu'en soit l'origine, sans formuler d'autres exceptions que celle des opérations commerciales qui ne sont pas des prêts. »

« Il est reconnu, d'autre part, qu'on se trouve en présence d'un système général d'impôt qui atteint tous les revenus en les classant sous différentes cédules... Nous concluons donc que l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917, a une portée générale et atteint les intérêts de toutes les créances, quelle que soit l'origine de la dette. »

Une autre preuve du principe que nous développons est que le législateur après avoir posé le principe de l'assujettissement à l'impôt de tous les revenus des capitaux, a, dans la loi du 31 juillet elle-même, déterminé les cas d'exemptions. Or, il est de règle absolue que les exonérations prévues par la loi fiscale doivent être interprétées strictement, sans qu'il soit possible de les étendre des cas prévus à ceux qui ne le sont pas (Cassation Civile, 14 mars 1877, et 29 février 1904).

De plus, le régime de la loi du 31 juillet 1917 est différent et plus large que celui de la loi de 1914.

L'économie générale de la loi de 1914 a été de frapper les produits des Sociétés, d'un impôt qui doit être acquitté au Trésor sans que les actionnaires ou les obligataires aient à faire spontanément un acte individuel quelconque. Dans ce but, le législateur a chargé les collectivités de faire l'avance des droits, sauf à les récupérer ensuite sur leurs bailleurs de fonds et, par voie de conséquence, il a décidé que l'échéance des intérêts, ou la mise en distribution des dividendes constituerait le fait générateur de l'impôt, en matière d'emprunt.

Au contraire, par l'effet de la loi de 1917, c'est aux créanciers qu'il appartient d'acquitter individuellement l'impôt dont ils sont personnellement débiteurs. C'est encore ce procédé que le législateur impose aux porteurs de valeurs étrangères, domiciliés en France qui se font envoyer ou encaissent à l'étranger les intérêts, arrérages et tous autres produits de ces valeurs.

Toutes les fois que la perception ne peut se faire à la source, chez l'établissement débiteur, c'est le porteur qui touche le revenu de ses créances, de ses actions ou de ses obligations, qui doit acquitter lui-même l'impôt par l'apposition d'un timbre mobile sur son titre ou par tout autre moyen.

CHAPITRE XI

Coupons de valeurs étrangères payés aux Colonies

Dans un certain nombre de colonies, la réglementation locale, s'inspirant de la loi du 29 mars 1914, soumet à l'impôt sur le revenu les dividendes, intérêts et tous autres produits des valeurs étrangères. Toutefois, dans ce cas le tarif applicable est généralement moins élevé que dans la métropole.

La question s'est posée de savoir si les coupons des valeurs étrangères non abonnées en France, présentés au paiement chez un assujetti, en Algérie ou dans une colonie où la taxe sur les valeurs étrangères est établie, et qui ont subi la retenue de l'impôt au tarif colonial sont passibles, lors des négociations ultérieures dont ils peuvent faire l'objet dans la métropole, soit d'une nouvelle taxe au tarif métropolitain, soit d'un supplément de taxe correspondant à la différence entre les deux tarifs.

Par une solution du 30 janvier 1917, l'Administration a reconnu que le coupon qui a supporté l'impôt colonial lors de son paiement en Algérie se trouve en règle avec le Trésor français et que sa transmission ultérieure en France ne donne ouverture à aucune taxe nouvelle, ni à aucun supplément de taxe, si elle est accompagnée du bordereau de négociation prévu par l'article 36 § 3 de la loi du 29 mars 1914 (réponse du Ministre à la question écrite posée par M. Roux-Fressinencq, *J. O.* 2 août 1921, p. 3491).

La solution ci-dessus concernant l'Algérie doit être étendue à toutes les autres colonies françaises où la loi du 29 mars 1914 aurait été promulguée ou dont la législation s'inspirerait de cette loi dans ses dispositions essentielles, telles, par

exemple, que l'obligation faite à l'établissement payeur de faire suivre les coupons dont il demande le remboursement d'un bordereau mentionnant que l'impôt a été retenu par lui, lors de la première négociation du coupon.

On peut critiquer la décision prise par le Ministre des Finances en ce qu'elle favorise le porteur colonial de valeurs étrangères non abonnées par rapport au porteur français des mêmes catégories d'actions ou d'obligations.

On doit reconnaître, toutefois, qu'il n'était pas possible d'adopter une autre solution, étant donné que si l'on avait obligé l'établissement payeur colonial (banque ou établissement de crédit) à payer la différence entre les deux taux d'imposition, lors de la transmission ultérieure en France de ces coupons, ou bien c'était mettre à la charge de l'intermédiaire le supplément de taxe, ou bien l'inciter à le réclamer de son client, lors de la présentation des coupons à ses guichets, au mépris des règlements fiscaux en vigueur dans la colonie.

Cette question mériterait d'attirer l'attention des législateurs, parce qu'à la faveur de cette réglementation, rien ne serait plus facile à un porteur domicilié en France de toucher dans une colonie le montant de ses coupons de valeurs étrangères non abonnées pour bénéficier de la différence entre le taux d'imposition de la colonie et celui de la métropole, étant donné au surplus que la loi ne lui fait obligation que de déclarer les revenus encaissés par lui directement ou indirectement à l'étranger.

CHAPITRE XII

Régime fiscal des effets publics des Colonies françaises

Il est assez curieux de constater, qu'alors, comme nous l'avons vu, que les titres d'actions et d'obligations des Sociétés commerciales coloniales et des villes coloniales sont exonérés des droits qui pèsent sur les valeurs mobilières dans la métropole, les seuls titres coloniaux qui soient assujettis en France à la triple taxe sont, en vertu de la loi du 29 mars 1914 (§ 3 de l'article 31) : « Les rentes, obligations et autres effets publics des colonies françaises. »

Alors que la loi fiscale réserve habituellement le traitement le plus favorable aux emprunts d'Etat français, qui bénéficient d'exonérations et d'immunités particulières, elle assimile purement et simplement les effets publics coloniaux aux autres obligations françaises.

Bien plus, la taxe est dûe sur tous les titres d'emprunts coloniaux, même s'ils n'ont été émis que dans la colonie et s'ils ne circulent pas en France. Elle frappe tous les revenus de ces titres, par conséquent les lots et primes de remboursement comme les intérêts. Enfin, elle doit être liquidée sur le montant brut des coupons, sans qu'il soit permis de déduire la taxe qui peut être établie dans la colonie sur les mêmes produits (Décision ministérielle du 23 août 1923). De telle sorte qu'il est permis de répondre que, parmi toutes les valeurs mobilières françaises, les plus imposées sont « les rentes, obligations et autres effets publics des colonies françaises ».

Voici le texte de la dépêche ministérielle du 20 juillet 1914, concernant l'application de la loi du 29 mars 1914 aux effets publics des colonies françaises :

« Le Ministre des Colonies

« à Messieurs les Gouverneurs des Colonies.

« D'accord avec M. le Ministre des Finances, j'ai l'honneur d'appeler tout spécialement votre attention sur les dispositions de la loi du 29 mars 1914, concernant la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières étrangères.

« Cette loi n'est pas applicable dans les colonies, pas plus que les autres lois fiscales métropolitaines. Mais elle est applicable en France aux intérêts, arrérages et produits des rentes, obligations et autres effets publics des colonies françaises qui, en vertu de l'article 31, sont assujettis au paiement de la taxe de 4 % (aujourd'hui, 18 %) sur le revenu.

« Je vous prie, en conséquence, de vouloir bien vous conformer aux instructions ci-après :

« D'après les articles 32 et 33 de la loi du 29 mars 1914, la taxe de 4 % (18 %) sera liquidée et perçue suivant les règles établies pour les valeurs françaises. Par conséquent, l'impôt de 4 % (18 %) exigible sur le revenu des emprunts des colonies devra être versé au Trésor dans les conditions déterminées par la loi du 23 juin 1872 et le décret du 6 décembre de la même année.

« Ce versement aura lieu en quatre termes égaux dans les vingt premiers jours de janvier-avril-juillet-octobre de chaque année (décret du 6 décembre 1872, article 1^{er} § 1). Les dispositions de la nouvelle loi étant entrées en vigueur à partir du 1^{er} juillet 1914 (art. 45), le premier versement devra être effectué dans les premiers jours du mois d'octobre prochain,

« Afin d'assurer le contrôle de la perception, il est indispensable que vous adressiez annuellement à la Direction Générale de l'Enregistrement, par l'intermédiaire de mon Département, des états sommaires faisant connaître les emprunts contractés par chacune de nos colonies. Vous indiquerez sur ces états, le nom de la colonie que vous dirigez, la nature de chaque emprunt (souscription publique, adjudication, obligation de gré à gré) la date de l'autorisation et celle de l'émission, le montant de chaque emprunt, la nature et le nombre des titres par lesquels il doit être représenté; tant pour le principal que pour les intérêts, en distinguant, s'il y a lieu, les titres souscrits pour le principal de ceux qui ont pour objet des intérêts, le mode de remboursement et la durée de l'amortissement, le nombre des titres amortis, le montant des remboursements opérés et les restes à rembourser.

« Ces relevés seront adressés à mon administration centrale par vos soins, avant le 1^{er} mars de chaque année, afin qu'ils parviennent au plus tard à la Direction Générale de l'Enregistrement le

1^{er} mai suivant ; ils comprendront tous les emprunts contractés ou amortis soit en totalité, soit en partie, pendant l'année précédente. Un relevé ou, le cas échéant, un certificat négatif, sera fourni tous les ans, par chaque colonie

« Les relevés à transmettre au commencement de l'année prochaine comprendront, indépendamment des emprunts contractés pendant le second semestre de 1914, tous les emprunts antérieurs restant à amortir, en totalité ou en partie, au 1^{er} juillet 1914, alors même qu'ils n'auraient donné lieu à aucune opération d'amortissement depuis cette dernière date jusqu'au 31 décembre.

« Le montant de la taxe dont les colonies sont tenues de faire l'avance (décret du 6 décembre 1872, art. 1^{er}, al. 1) sera encaissé par les trésoriers payeurs coloniaux et transmis par la voie hiérarchique, au moyen d'un mandat sur le Trésor, au receveur de l'Enregistrement à Paris (Bureau de la taxe sur le revenu des fonds d'Etats étrangers et des emprunts coloniaux) qui en fera recette au titre des produits de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières.

« De même, la taxe de 4% exigible sur les lots (actuellement, 36%) et primes de remboursement (actuellement, 18%), en vertu de la loi du 21 juin 1875, article 5, sera avancée par la colonie et versée à la Trésorerie dans les vingt jours suivant le jour fixé pour le paiement des lots et primes de remboursement (décret du 15 décembre 1875, article 3). A l'appui des versements, il sera produit une copie certifiée du procès-verbal de tirage au sort, ainsi qu'un état indiquant pour chaque tirage au sort : 1^o le nombre de titres amortis ; 2^o le taux d'émission de ces titres ; 3^o le montant des lots et primes échues aux titres sortis ; 4^o la somme passible de la taxe (article 3 du décret du 15 décembre 1875).

« Ces deux pièces seront transmises au receveur de l'Enregistrement à Paris, avec le mandat sur le Trésor émis à son nom. »

En soumettant à l'impôt en France les effets publics coloniaux, la loi de 1914 a renié le principe de l'autonomie financière des colonies, en matière budgétaire. Comment les colonies pourront-elles prévoir désormais les répercussions qu'entraîneront sur leurs finances des élévations de taxes sur les obligations qu'elles ont émises, si l'initiative de ces relèvements de tarifs leur est enlevée ? Cette mesure risque de rendre plus difficile les conditions d'émission de leurs emprunts ultérieurs, et ce sont les colonies qui, en définitive, en subiront les conséquences, en rendant plus onéreux leurs recours au crédit public. Il ne faut pas se dissimuler que l'augmentation du loyer de l'argent est due, pour une large

part, à l'augmentation des taxes qui frappent les valeurs mobilières et, en particulier, les obligations à revenu fixe.

Si l'Etat français ampute les coupons des rentes qu'il a émises, par un impôt plus élevé, il doit augmenter l'intérêt de ses emprunts lors de l'émission de nouveaux titres. Mais, du moins, si le recours au crédit lui est rendu plus onéreux, il perçoit, en compensation, les nouvelles taxes qu'il a imposées à ses créanciers. Il en va tout autrement en matière d'effets publics coloniaux, c'est le budget de la métropole qui bénéficie de l'impôt ; en cas d'augmentation, il se trouve automatiquement crédité de la différence en plus ; mais en retour le porteur de ces obligations, devant cette diminution de ses revenus, devient plus exigeant et ne souscrit à de nouvelles émissions que si l'emprunteur lui accorde une bonification sous forme de primes d'émission ou lui propose un taux d'intérêt plus avantageux.

Dans cette hypothèse, ce qui est gagné par le Trésor français, constitue une charge plus lourde pour le budget de la colonie, ce qui peut influencer défavorablement sur l'équilibre de ses finances.

Il est vrai, toutefois, qu'en fait, les impôts dus au Trésor français par les colonies ne sont pas acquittés. Le Ministre des Finances a dû rappeler souvent à son collègue des Colonies le texte de la dépêche du 20 juillet 1914 ; mais ces rappels sont restés sans suite et, si nous sommes bien informés, l'Inspection Générale des Finances a protesté, depuis 1923 contre ces évasions fiscales importantes. Pour nous, nous ne pouvons qu'approuver la résistance qu'opposent les colonies à la fiscalité exagérée de la métropole.

CHAPITRE XIII

Régime fiscal des valeurs mobilières des pays de protectorat et des territoires sous mandat français

Il est de principe que, pour l'application des lois fiscales, les pays placés sous le protectorat de la France doivent être assimilés non pas à des colonies françaises, mais à des territoires étrangers.

Il en résulte que les Sociétés ayant le centre de leurs affaires dans un pays de protectorat, constituent des sociétés étrangères, dont les titres sont soumis aux dispositions de la loi de 1872, s'ils sont abonnés, ou de la loi de 1914, s'ils ne le sont pas. Les règles indiquées plus haut pour les sociétés coloniales ne leur sont pas applicables.

Les pays de protectorat sont : le Maroc, la Tunisie, l'Annam, le Cambodge et le Laos.

En ce qui concerne les trois derniers, il y a lieu de faire observer que leur caractère se trouve modifié par le fait qu'ils sont réunis avec la Cochinchine et le Tonkin pour former une sorte d'Etat fédéral (l'Indochine) soumis à l'autorité d'un Gouverneur Général unique qui a, en matière d'impôt et pour toute l'étendue de ce territoire, les pouvoirs d'un Gouverneur de colonie : ce haut fonctionnaire réglemente la perception des impôts et des taxes de toute nature, y compris les différentes taxes auxquelles sont assujetties les valeurs mobilières. Le produit de ces taxes alimente le budget indochinois et non les budgets locaux des Etats sur les territoires desquels elles sont perçues. Il y a donc lieu, en conséquence, de se demander si l'on ne devrait pas plutôt

assimiler ces pays à de véritables colonies, puisqu'ils en présentent tous les caractères. L'Administration et la Jurisprudence sont opposées à cette manière de voir ; malgré cela, nous estimons que cette question mérite examen et nous nous élevons contre la prétention de la Régie qui s'attache à la lettre des traités, en méconnaissant la réalité des faits. Nous espérons que la Jurisprudence reconnaîtra un jour que ces territoires présentent tous les caractères de véritables colonies et doivent être traités en conséquence comme telles.

En ce qui concerne les territoires sous mandat français du Togo et du Cameroun, la question s'est posée de savoir si ces anciens territoires allemands devaient être considérés, au point de vue fiscal, comme des colonies françaises ou bien comme des pays étrangers.

L'Administration de l'Enregistrement, à laquelle le problème était soumis, a répondu que les territoires sous mandat étaient des pays étrangers et que les titres des sociétés qui y avaient leur siège devaient supporter en France les taxes dues sur les valeurs mobilières étrangères. Une pareille conséquence ne peut, à notre avis, qu'apporter des entraves à la constitution de Sociétés dont la France a tout intérêt à favoriser la création, mais, néanmoins, pour être impartiaux dans ce débat, nous devons mentionner les arguments dont l'Enregistrement fait état dans la solution qu'elle indique :

D'après l'article 22 du pacte de la Société des Nations, la tutelle des peuples non encore capables de se diriger eux-mêmes et faisant partie des anciennes colonies allemandes doit être confiée aux nations qui sont le mieux à même d'assurer cette responsabilité ; elles exercent « cette tutelle en qualité de mandataires et au nom de la Société ».

L'idée de mandat est, au reste, développée dans les alinéas suivants de l'article.

La renonciation de l'Allemagne à ses colonies est consacrée dans les articles 119 à 127 du Traité de Versailles. Rien ne préjuge de leur attribution définitive. La périphrase suivante est employée : « Le Gouvernement exerçant l'autorité sur ces territoires... ». Aussi ne semble-t-il pas à l'Administra-

tion que les arguments développés par les partisans de l'assimilation de ces territoires aux colonies, soient concluants. Ceux-ci étaient tirés de l'article 9 de la Convention de Londres du 20 juillet 1922 qui commence ainsi : « La Puissance mandataire aura pleins pouvoirs... ».

Mais, poursuit l'Enregistrement, l'article reconnaît donc toujours le mandat de la Société des Nations. Il est bien stipulé que ces contrées seront administrées par la puissance mandataire, mais il ne s'agit là que du mode d'Administration et non de la détermination du Statut international des pays faisant partie de la Convention. Si, d'ailleurs, on appliquait ce texte à la lettre, il faudrait logiquement soutenir que le régime fiscal du Togo et du Cameroun doit être le régime fiscal de la France territoriale plutôt que celui des colonies et il ne semble pas que ce soit à cette conséquence que les intéressés désirent aboutir.

La Régie reconnaît toutefois que, dans une espèce particulière, à la suite d'une réclamation de droits de mutation par décès sur la succession d'un français décédé au Cameroun, elle a admis, sur l'avis du Département des Colonies, qu'il convenait, au point de vue fiscal, de traiter cette succession comme si elle s'était ouverte dans une colonie française.

Mais, s'empresse-t-elle d'ajouter, après un nouvel examen de la question, cette solution, qui visait un cas spécial, ne paraît pas devoir être généralisée.

Au surplus, conclut l'Enregistrement, au cas où l'on estimerait que, pour des raisons politiques ou économiques, il est indispensable au point de vue de la perception des impôts métropolitains de placer les anciennes colonies allemandes sur le même pied que les colonies françaises, un texte législatif devrait être soumis au Parlement pour réaliser ces mesures.

Comme aucune décision de jurisprudence n'est encore intervenue pour trancher le débat, nous ne pouvons que préciser ici les conséquences qui s'ensuivront pour les sociétés établies dans ces territoires, selon que le point de vue de l'administration sera rejeté ou adopté.

Si le Togo et le Cameroun sont assimilés à des colonies,

les sociétés ayant leur siège social dans ces territoires seront assujetties à la législation locale et les titres circulant en France seront dispensés de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; en outre, elles n'auront à acquitter que le droit de timbre de dimension et ceci dans le cas seulement où il serait fait usage des titres, soit dans un acte public, soit dans une déclaration quelconque devant une autorité judiciaire ou administrative.

Au contraire, si le Togo et le Cameroun sont considérés comme des pays étrangers, les titres auront à supporter le droit de timbre de 4% dans les mêmes conditions que les autres titres étrangers et leurs revenus seront passibles de la taxe de 25%.

Impôt sur le revenu des valeurs mobilières

Sociétés françaises par actions possédant des titres d'une Société ayant leur siège dans des pays de protectorat. Application de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920.

L'article 25 de la loi du 30 mars 1929, complétant l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920 étend le bénéfice de cette dernière disposition aux Sociétés françaises par actions qui ont reçu des actions, des parts de fondateur ou des obligations, en représentation d'apports en nature ou en numéraires, par elle fait, à des Sociétés par actions, constituées dans les termes de la loi française et ayant leur siège dans un pays de protectorat.

L'exonération ainsi accordée se trouve subordonnée à la réunion des conditions exigées lorsque les Sociétés filiales sont des collectivités françaises. Les Sociétés fondées à invoquer le bénéfice de ce texte nouveau, doivent donc justifier, notamment :

- 1° Qu'elles sont françaises et constituées par actions;
- 2° Que leurs filiales, dont le siège se trouve dans un pays de protectorat, ont été constituées dans les termes de la loi française;
- 3° Que les titres reçus de ces filiales leur ont été attribués en représentation de versements ou d'apports en nature ou

en numéraire et sont restés sous la forme nominative depuis leur création.

4° Que les titres d'obligations reçus ne sont pas nets d'impôt.

5° Que l'imputation des revenus touchés de leurs filiales est faite sur les produits de l'exercice, au cours duquel ils ont été touchés.

D'autre part, comme l'article 25 de la loi du 30 mars 1929 est destiné à supprimer la double perception, qui atteint les revenus des filiales dont il s'agit, il est indispensable que les Sociétés mères justifient que les dividendes et intérêts reçus par elles ont bien acquitté l'impôt français. Si les titres de la Société filiale ont été soumis au régime de l'abonnement, cette preuve résultera suffisamment du fait que les actions, obligations ou parts de fondateurs attribuées à la Société mère figurent sur les relevés des valeurs abonnées; dans le cas où les dits titres ne seraient pas abonnés, la Société mère devra prouver que les revenus touchés par elle ont supporté l'impôt de 25%, soit qu'ils aient été encaissés en France, soit que la Société les ait encaissés à l'étranger et qu'elle se soit libérée de la taxe de 25% au moyen de timbres mobiles ou sur déclaration, dans les conditions prévues par l'article 37 de la loi du 29 mars 1914.

En vue de bénéficier de la déduction, les Sociétés mères, pour lesquelles la date du règlement définitif de l'impôt sur le revenu interviendra avant l'ouverture du délai fixé pour effectuer la déclaration prévue par l'article 37 de la loi du 29 mars 1914, pourront souscrire cette déclaration et acquitter par anticipation l'impôt exigible sur les produits des titres non abonnés de leurs filiales étrangères encaissés par elles à l'étranger, pendant la période comprise entre la date du 1^{er} janvier et celle du règlement définitif (Instr. n° 4025, Dir. Gén. Enreg. § 7).

La loi de dégrèvements fiscaux du 31 juillet 1929 a étendu le bénéfice des dispositions ci-dessus rappelées aux Sociétés françaises par actions, ayant pour filiales des Sociétés étrangères. Dorénavant, ainsi qu'il en est déjà pour les filiales françaises de Sociétés françaises, le dividende des Sociétés

mères françaises sera dispensé de l'impôt sur le revenu de 18 %, jusqu'à concurrence de la fraction du dividende leur revenant de leurs filiales étrangères, si les deux Sociétés sont par actions, c'est-à-dire à l'exclusion des Sociétés de personnes et des Sociétés à responsabilité limitée.

CHAPITRE XIV

Régime fiscal des fonds publics des Pays de Protectorat

Les Pays de Protectorat, constituant des Etats étrangers par rapport à la France, les coupons de leurs emprunts sont assujettis lors de leur présentation dans la métropole, à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, qui frappe les titres étrangers, alors même que ces titres auraient été garantis par l'Etat français ou émis avec son concours (décisions Ministre des Finances, 19 octobre et 13 décembre 1915. Sol. 16 août 1916. Déc. Ministre des Finances, 5 novembre 1927).

Les intérêts des obligations émises par les Pays de Protectorat, même avec la garantie du Gouvernement Français, sont, en conséquence, passibles de la taxe de 25 % et non de 18 %, ces pays constituant, par rapport à la France des pays étrangers et les titres émis ayant, au point de vue fiscal, le caractère de fonds d'Etats étrangers. Ils se trouvent, par suite, expressément visés par l'article 42 de la loi du 29 mars 1914.

Il en est ainsi alors même que l'emprunt aurait été affranchi de tout impôt lors de son émission, cette exonération ne pouvant s'appliquer qu'aux impôts perçus dans le Pays de Protectorat qui a émis l'emprunt (note du mouvement général des fonds du 4 octobre 1915).

Il n'y aurait pas avantage, pour les pays de protectorat, à modifier cette législation, la taxe de 18 % est payée sur l'intégralité des emprunts coloniaux et avancée par le Trésor de la colonie, tandis que la taxe de 25 % n'est payée que dans le cas de négociation en France (solution du 4 juin 1921 et Décision Minist. des Finances du 20 octobre 1926).

L'assimilation, au point de vue fiscal, des emprunts des pays de protectorat aux emprunts coloniaux serait des plus préjudiciable à ces pays et elle entraînerait au surplus, pour eux, des obligations qu'il ne paraît pas au pouvoir du législateur français de leur imposer (Décision Min. des Finances, 5 novembre 1927).

La question s'est posée de savoir si l'article 14 de la loi du 30 juin 1924, d'après lequel « les actes ou jugements passés ou rendus en Tunisie et au Maroc sont, au point de vue de la perception des droits de timbre et d'enregistrement, assimilés à ceux passés ou rendus dans les colonies où ces impôts sont établis » est applicable, en ce qui concerne le droit de timbre des valeurs mobilières, aux emprunts émis en France par les Gouvernements tunisien et marocain.

L'Administration s'est opposée à cette solution et a décidé que les titres des emprunts émis en France par les Gouvernements tunisien et marocain étaient passibles du droit de timbre au comptant établi sur les fonds d'Etats étrangers.

Dans son argumentation, l'enregistrement, en restreignant l'application de l'article 14 de la loi du 30 juin 1924 aux actes et jugements, fait remarquer que le droit de timbre des valeurs mobilières est d'une nature particulière, et n'est perçu ni sur des actes, ni sur des jugements, mais seulement à l'occasion de certains faits.

Elle rappelle que c'est pour ce motif que les titres d'emprunts émis par une colonie où le timbre n'est pas établi, sont passibles, quand il en est fait usage en France, du droit de timbre des effets de commerce, à l'exclusion du timbre des valeurs mobilières (Décision Minist. des Finances 9 juillet 1897) et que, de même les titres d'actions sont soumis au timbre de dimension (réponse à question écrite Gérard, Sénat, 24 mars 1925).

Et l'Administration donne ce commentaire de l'article 14 de la loi du 30 juin 1924 :

« Il a étendu à tous les usages en France une faveur qui ne visait antérieurement (loi du 30 juillet 1913) que l'usage par acte public ou devant une autorité constituée. »

On peut se demander si la solution adoptée par l'Administration est bien juridique : il y aurait lieu de déterminer la portée du mot « acte », autour duquel tourne la discussion.

Si l'on prend l'acception dans laquelle ce mot est pris dans les Pandectes (V^e acte, 1 et 29), « le mot acte est employé pour désigner l'écrit constatant qu'une chose a été consentie ou convenue, pris dans cette acception, le mot acte correspond à ce que les Romains avaient désigné sous la dénomination d'*instrumentum*. »

Suivant Merlin (Répertoire de Jurisprudence, V^e acte), l'acte est l'écrit constatant qu'une chose a été dite, faite ou convenue ; c'est ce que les Romains appelaient l'*instrumentum*.

Les codes ont également employé ce mot dans cette signification et notamment le Code Civil dans ses articles 1317, 1319 et 2263, ainsi que le Code de Procédure Civile dans son article 557.

Enfin, l'Administration de l'Enregistrement a adopté, de son côté, une pareille interprétation ; « par acte », porte l'instruction générale N^o 3554, il faut, d'ailleurs, entendre l'écrit spécialement dressé pour constituer la preuve littérale de la convention et revêtu des signatures de toutes les parties à cette convention ».

L'application de ces principes conduirait donc à reconnaître que les titres de rente émis par les Gouvernements marocain et tunisien constituent à proprement parler, des actes.

En effet, le titre de rente est précisément un *instrumentum* rédigé dans le but de matérialiser le contrat de prêt intervenu entre le Gouvernement et le porteur, et de former le titre de la dette. Il constate les droits du prêteur et les obligations unilatérales qui résultent de l'accord de volontés à la charge de l'Etat emprunteur, dans un écrit signé par les représentants légaux de celui-ci.

On peut, en outre, apporter un autre argument contre la thèse soutenue par l'Administration : aux termes de l'article 14 de la loi du 30 juin 1924, l'assimilation est rendue complète entre la Tunisie et le Maroc et les colonies françaises en ce qui concerne les lois sur le timbre (Instruction 3821).

Par application de cette disposition, il a été reconnu par l'Administration que les effets de commerce, c'est-à-dire non seulement les traites, mais encore les reconnaissances de dettes nominatives, à ordre ou au porteur, en un mot les titres soumis au droit de timbre proportionnel et visés par les articles 62 et 63 du décret de codification des lois sur le timbre, régulièrement timbrés au tarif en vigueur en Tunisie et au Maroc, ne doivent pas être soumis à une formalité nouvelle, ni à une perception supplémentaire.

Or, les titres des Gouvernements de même que les obligations émises par les Sociétés, constituent des reconnaissances de dette ou des promesses de payer d'une nature analogue aux billets au porteur ou aux effets de commerce.

Il conviendrait, dès lors, d'admettre comme pour ces derniers, que les dispositions de l'article 14 de la loi du 30 juin 1924 leur soient applicables et qu'ils puissent circuler en France sans acquitter un droit de timbre dans la métropole.

On ne peut, à notre avis, pour écarter l'application du texte précité, faire état de la nature spéciale du droit de timbre qui frappe les titres de rente des gouvernements étrangers et des obligations émises par les Sociétés étrangères. Malgré son caractère particulier, nous estimons, contrairement à la solution admise par l'Administration, que cet impôt n'en constitue pas moins un droit de timbre et doit se trouver visé par la formule générale, inscrite dans la loi de 1924.

De même, il ne serait pas possible de s'arrêter à la circonstance que la législation en vigueur en Tunisie ou au Maroc exempterait de tout droit de timbre les titres de la dette tunisienne et marocaine et les obligations émises par les communes et établissements publics. Il est de règle, en effet, en cette matière, que l'exemption équivaut à paiement.

Aussi, en vertu de l'article 14 de la loi du 30 juin 1924, nous maintenons l'avis que lorsqu'un titre émis par le Gouvernement tunisien ou marocain, ou même par des Sociétés tunisiennes ou marocaines est régulier au point de vue de la législation locale, en ce qui concerne le timbre, il peut être négocié, exposé en vente et énoncé dans un acte ou écrit en France, sans avoir à supporter le droit de timbre de 4 %.

Il serait, en tout état de cause, très désirable qu'une décision de jurisprudence intervienne pour trancher cette difficulté. Jusque là, après avoir exposé les théories en présence, nous inclinons vers l'assimilation complète en matière de timbre entre la Tunisie et le Maroc et les autres colonies françaises.

Nous avons développé les considérations qui précèdent avant l'apparition d'un nouveau texte de loi : l'article unique de la loi du 22 mars 1928, qui dispose que :

« Seront exemptés de la formalité et du droit de timbre et seront affranchies de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, les effets publics et obligations qui, à dater de la promulgation de la présente loi, seront émis en France par le Gouvernement marocain et par le Gouvernement tunisien par application :

« 1^o Des lois des 18 juillet 1920 et 22 mars 1928, autorisant le Gouvernement chérifien à contracter des emprunts de 744.140.000 francs et 819.822.000 francs ;

« 2^o De la loi du 19 août 1920, autorisant le protectorat tunisien à contracter un emprunt de 255.000.000 de francs. »

Devant les précisions apportées par ce document législatif, la discussion que nous avons abordée précédemment ne présente plus aucun intérêt pratique, nous ne la maintenons, dans cet ouvrage, qu'à titre rétrospectif, étant donné qu'entre les deux textes de lois des 30 juin 1924 et du 22 mars 1928, elle a conservé toute sa valeur.

Nous dirons de plus qu'il résulte des documents parlementaires qui ont précédé le vote de cette loi, que le Gouvernement qui a présenté le projet de loi et le Parlement qui l'a voté ont plutôt entendu poursuivre un but politique, pour permettre à ces deux protectorats de trouver sur le marché français des conditions équivalentes à celles qui leur étaient offertes sur les marchés étrangers. En exonérant ces différents emprunts marocain et tunisien des droits de timbre et de la taxe sur le revenu des capitaux mobiliers, le Gouvernement et le Parlement français ont voulu éviter que ces deux protectorats, en contractant ces emprunts dans des pays étrangers, ne se créent, grâce à cette circonstance, des obligations avec des établissements de crédit étrangers, d'où

aurait pu résulter un relâchement dans leurs relations économiques avec la puissance protectrice.

Voici, au surplus, en quels termes M. Chéron, le rapporteur de ce projet de loi, s'exprime dans le rapport présenté au Sénat :

« Le Gouvernement a déposé, le 21 février 1928, un projet de loi tendant à mettre fin à la superposition d'impôts afférents aux effets publics et obligations des Gouvernements marocain et tunisien.

« A l'appui de ce projet, le Gouvernement avait fait valoir que, sous l'empire de la législation actuelle, le Maroc et la Tunisie, soumis au protectorat français, étaient considérés comme des pays étrangers. Il en résultait que les effets publics des Gouvernements marocain et tunisien étaient assujettis à la fois aux taxes françaises qui atteignent les fonds d'états étrangers (droit de timbre au comptant de 4% et impôt sur le revenu des coupons de 25%) et aux impôts tunisiens et marocains.

« Cette superposition d'impôts était susceptible de nuire à la collaboration qui doit exister entre, d'une part, la France et, d'autre part, le Maroc et la Tunisie.

« La Commission des Finances de la Chambre des Députés a estimé qu'il convenait de réduire sensiblement la portée du texte présenté par le Gouvernement.

« Au lieu d'une exonération générale s'appliquant à tous les emprunts passés et futurs, elle a accordé seulement une exonération portant sur les emprunts à émettre immédiatement ou dans les années à venir en vertu d'autorisations déjà accordées par le Gouvernement.

« Le Gouvernement s'étant rallié à la manière de voir de la Commission des Finances de l'autre assemblée, la Chambre, dans sa première séance de ce jour (17 mars 1928), a adopté sans modification le texte proposé par sa commission.

« C'est ce texte qui, déposé immédiatement sur le bureau du Sénat, est soumis actuellement à votre examen. La Tunisie a fait seulement usage, à concurrence de 80 millions, de l'autorisation d'emprunt de 255 millions, qui lui a été accordée par la loi du 19 août 1920 ; il lui reste donc à emprunter 175 millions.

« Quant au Maroc, il dispose, tant en vertu des facultés qui lui ont été données par la loi du 18 juillet 1920 et dont il n'a fait usage qu'en partie, que de celles qui lui ont été conférées par la loi du 14 mars courant, d'une possibilité d'émission d'environ 1.500 millions.

« Le taux moyen d'intérêt des emprunts émis oscillant, à l'heure actuelle, entre 6 et 6,50 %, la charge des impôts français représenterait, pour les budgets des protectorats qui les prennent à leur compte, un supplément de dépenses variant de 1,75 à 1,90 % (timbre au taux de 4 % sur la valeur nominale ; 0,25 % — taxe sur le revenu de 25 % : 1,50 ou 1,62, suivant que le taux de l'intérêt est de 6 ou 6,50 %).

« En définitive, le taux réel d'intérêt supporté par les protectorats variera entre 7,75 et 8,30 %.

« Or, sur les marchés étrangers, lesdits protectorats auraient trouvé à placer des emprunts à des conditions moins onéreuses et à des taux d'intérêts réels inférieurs de plus de 1 % à ceux des marchés français.

« L'exonération fiscale qui vous est proposée a donc, en définitive, pour objet de permettre aux protectorats de trouver sur le marché français des conditions sensiblement équivalentes à celles qui leur sont faites sur les marchés étrangers.

« Il convient de remarquer que cette exonération n'entraînera aucune perte de recettes actuelles pour le budget français. En effet, aucun titre des protectorats marocain et tunisien, actuellement en circulation, ne bénéficiera d'un dégrèvement fiscal. Il y aura seulement un manque à gagner sur les nouvelles tranches d'emprunt qui seront émises. Ce manque à gagner serait, au maximum, de 30 millions sur l'ensemble des annuités, en supposant que toutes les émissions aient lieu en France, mais rien ne permet d'affirmer qu'il en serait ainsi.

« Dans ces conditions, et étant donné que l'initiative de la proposition d'exonération a été prise par le Gouvernement, votre Commission vous demande d'adopter sans modification le projet de loi voté par l'autre assemblée (*J. O. Débats parlém. Sénat. Séance du 17 mars 1928, p. 906.*) »

A ce sujet, nous croyons intéressant de reproduire un article paru dans le *Temps* du 30 mars 1928 :

“ LES AFFAIRES TUNISIENNES ”

« Le règlement d'affaires importantes pour la Tunisie a marqué le récent passage à Paris du résident général, M. Lucien Saint : d'une part, l'emprunt destiné principalement à l'exécution de travaux publics et d'œuvres de colonisation a reçu la sanction d'un vote parlementaire ; d'autre part, un accord entre viticulteurs tunisiens et métropolitains a été enfin conclu.

« Rappelons qu'une loi du 19 août 1920 a autorisé la Tunisie à contracter un emprunt de 255 millions. Sur cet emprunt, le protec-

torat a prélevé, en 1922 et 1924, deux tranches de 40 millions, pour réaliser les plus indispensables des travaux prévus. Mais, en raison de la situation défavorable du marché de l'argent, le gouvernement du protectorat s'était abstenu, jusqu'ici, de poursuivre la réalisation totale de l'opération. Aujourd'hui, les circonstances se sont modifiées. L'activité qui se manifeste de toutes parts en Tunisie, l'espoir d'une récolte heureuse succédant à plusieurs années médiocres ou mauvaises, les conditions dans lesquelles le budget tunisien a traversé la crise financière qui s'est abattue sur tous les pays, la collaboration chaque jour plus étroite entre les divers éléments français et indigènes de la population permettent d'entrevoir une ère de développement économique particulièrement propice au progrès matériel et moral du pays.

« Le gouvernement du protectorat, secondant l'effort de la colonisation, a pris les mesures nécessaires pour réaliser une troisième tranche de l'emprunt. Cette tranche porte sur 67 millions dont l'emploi est ainsi envisagé : contribution de la Tunisie à la pose d'un deuxième câble télégraphique sous-marin entre Tunis et Marseille ; construction de bâtiments hospitaliers et de bâtiments scolaires ; achat de terres pour la colonisation ; outillage des centres de colonisation (assainissement, plantations, adduction d'eau potable) ; intensification de l'agriculture, fixation au sol des indigènes ; travaux de chemins de fer et achat de matériel roulant ; construction de routes d'intérêt général.

« Mais les titres d'Etat émis en France par les pays de protectorat se trouvant assimilés aux titres des Etats étrangers, qui supportent en France un droit de timbre de 4 % de leur valeur nominale et sont assujettis, en outre, à l'impôt sur le revenu au taux de 25 % sur le montant de leurs coupons, ce droit et cette taxe s'ajoutaient au droit de timbre et à la taxe sur le revenu qui les frappent en Tunisie. Il y avait donc là une superposition anormale de charges et une situation désavantagée pour un pays où la France doit s'efforcer de favoriser une collaboration plus étroite de la métropole et du protectorat.

« Au moment où la Tunisie s'apprêtait à réaliser cette troisième tranche d'emprunt et où le Maroc se proposait, de son côté, d'émettre l'emprunt de 819 millions qui vient également de recevoir l'approbation des Chambres, il a paru opportun aux deux protectorats de chercher à améliorer cette situation.

« Pour y parvenir, ils pouvaient invoquer les avantages consentis dans cet ordre d'idées à un pays qui n'est ni une colonie, ni un protectorat, ni un pays sous mandat : tout simplement la Sarre. En effet, le territoire de la Sarre bénéficie, en France, en vertu de la convention de 1923, d'un régime de faveur relativement aux actions,

obligations, effets publics. Dans l'article 6 de la Convention, il est stipulé que le gouvernement français renonce à la perception de tous droits de timbre sur les titres d'actions, obligations ou effets publics sarrois. Le Gouvernement Sarrois renonce à la perception de tous droits de timbre sur les titres d'actions, obligations ou effets publics français, ainsi que sur leurs feuilles de coupons. D'autre part, le Gouvernement français renonce à la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en ce qui concerne les valeurs des Sociétés, Compagnies, Entreprises ou Personnes Publiques, possédant la qualité de Sarrois, sous réserve toutefois des dispositions légales françaises, en tant qu'elles atteignent les entreprises qui ont pour objet des biens situés en France.

La Tunisie et le Maroc étaient évidemment fondés à réclamer le même traitement. Le Président du Conseil avait d'ailleurs spontanément reconnu qu'on « comprendrait difficilement que la Tunisie soit plus défavorablement traitée que la Sarre ». Mais les deux protectorats, en considération de la perte devant résulter pour le Trésor français de la réforme envisagée, estimèrent juste de ne réclamer, des exonérations accordées à la Sarre et qui s'étendent aux successions et à toutes les valeurs mobilières, fonds publics et titres de Sociétés, que celles qui se rapportent aux seuls fonds publics tunisiens et marocains.

« C'est dans cet esprit qu'a été déposée et votée quelques heures avant la fin de la législature la loi qui exonère ces fonds publics du droit de timbre et de l'impôt sur le revenu. Le Gouvernement et les Chambres ont compris l'intérêt de la métropole à attirer dans les pays de protectorat les capitaux français et à leur assurer la place que leur disputent les capitaux étrangers. Il convenait plus particulièrement pour la Tunisie, de ne pas perdre de vue que toute attitude prise à son endroit par la métropole et tendant à la faire apparaître au regard de la France comme un pays étranger est immédiatement soulignée par les adversaires de l'influence française dans la Régence. »

.

CONCLUSION

En définitive, il y a lieu de considérer que, jusqu'ici, les Sociétés françaises ayant leur siège social aux colonies sont favorisées, au point de vue fiscal, si l'on compare leur sort à celui des Sociétés établies dans la métropole.

Aussi, les Sociétés exploitant aux Colonies, qui avaient jusqu'alors maintenu leur siège en France, tendent-elles de plus en plus à transférer leur domicile dans les pays d'outre-mer où se trouvent leurs exploitations, pour revêtir une sorte de nationalité coloniale, grâce à laquelle elles cessent d'être soumises aux obligations fiscales qui leur sont imposées dans la métropole.

L'Administration de l'Enregistrement, à son tour, se préoccupe de la généralisation de cette tendance et s'efforce de rendre plus difficiles les évasions fiscales de cette nature, qui ont pour conséquence de la priver de recettes appréciables. Dans ce but, elle vient d'édifier une théorie nouvelle, en vertu de laquelle elle renonce à admettre comme le seul critérium possible de la nationalité d'une Société, la localisation du siège social telle qu'elle résulte de la simple déclaration de volonté de ses actionnaires.

Nous ne saurions mieux faire que de reproduire ici la question qu'un parlementaire a posée au Ministre à ce sujet, ainsi que la réponse qui lui fut faite.

M. Frédéric Brunet, après avoir exposé au Ministre des Colonies :

a) Qu'une Société coloniale ayant tous ses comptoirs dans une colonie française peut décider, dans une Assemblée générale extraordinaire, de transférer son siège dans cette colonie ;

b) Qu'au point de vue commercial, la Société se trouvera régie par la législation locale sur les Sociétés qui est, à l'heure actuelle,

la même qu'en France, le Code de Commerce ayant été promulgué partout, de même que la loi de 1867, sur les Sociétés ;

c) Qu'au point de vue fiscal, cette Société sera soumise au régime en vigueur dans la colonie, en ce qui concerne particulièrement l'impôt de timbre sur les titres, le droit de transmission sur les titres, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ;

d) Que, dans ces conditions, les titres de ces Sociétés ayant satisfait aux lois fiscales de cette colonie française peuvent circuler en France métropolitaine, sans payer de nouveaux droits,

Demande :

1^o Comment le siège social précédemment en France peut être effectivement transféré dans une colonie française, ajoutant que, d'après une jurisprudence constante, le siège social est caractérisé par l'existence des bureaux de la Société, le lieu où se réunit le Conseil d'administration, et où se trouve déposé le registre des délibérations du Conseil d'administration ; le lieu où se réunissent les Assemblées générales ; qu'il est de notoriété publique que la plupart des Sociétés qui viennent de transférer leur siège social dans une colonie française réunissent les Assemblées générales et leur Conseil d'administration dans leur ancien siège social, qu'elles appellent dorénavant siège administratif ; et que, comme les impôts sont actuellement plus élevés en France que dans les colonies, les actionnaires de ces Sociétés sont évidemment privilégiés par rapport à ceux faisant partie de Sociétés qui, s'en tenant aux textes, n'ont pas voulu courir le risque de voir le fisc leur opposer que ce transfert est fictif ;

2^o Quelle est, à ce sujet, l'interprétation de l'Administration, faisant remarquer d'ailleurs que les Sociétés coloniales ont tout intérêt à payer leurs impôts dans la colonie. »

Voici la réponse qui a été faite par le Ministre des Colonies :

« Une Société ayant son siège social dans une colonie française est soumise à la législation fiscale particulière à cette colonie, elle n'est pas assujettie aux taxes en vigueur dans la métropole dès l'instant où elle n'y exploite aucun établissement.

« Toutefois, si la fixation du siège social dans une colonie est fictive et doit avoir pour but de soustraire une Société aux taxes métropolitaines, le statut colonial ne saurait être invoqué par elle ;

« Le siège social d'une Société n'est pas nécessairement le siège statutaire au point de vue civil et, par voie de conséquence, au point de vue fiscal ;

« La détermination véritable du siège social est, à ce dernier point de vue et pour les cas d'espèces qui peuvent se présenter, laissée à l'appréciation de l'administration qui peut être amenée, après enquête, à considérer comme inopérant à son égard un transfert décidé par une Assemblée Générale, mais qui n'aurait pas été réellement effectué ;

« Cette manière de voir, qui est celle de l'Administration, est conforme à la jurisprudence établie. »

Ce texte présente une importance capitale, parce que l'Administration précise ainsi l'attitude qu'elle entend observer à l'égard des Sociétés coloniales. On saisit sur le vif le changement de position qu'a opéré l'Enregistrement si l'on oppose sa ligne de conduite antérieure avec celle que nous venons de situer. Jusqu'à ces temps derniers, le seul critérium auquel elle se référait pour déterminer la nationalité d'une Société était précisément la situation géographique du lieu de son siège social. Une Société avait-elle son siège social à l'étranger, à la colonie, en France, elle en déduisait, sans autres commentaires, qu'il s'agissait d'une Société étrangère, coloniale ou métropolitaine.

Désormais, sur quels éléments d'appréciation, la Régie va-t-elle se guider pour opérer cette discrimination ? A ce sujet, il faut reconnaître que la réponse du ministre manque de précision, elle n'indique point sur quelles bases s'appuyera désormais l'Administration pour décider de la réalité ou de la fictivité du transfert du siège social d'une Société de cette espèce. La Régie rencontrera de nombreux obstacles pour faire aboutir la théorie qu'elle a esquissée, parce que, dans certains cas complexes, l'adoption de solutions aussi irrationnelles aboutirait à consacrer de véritables dénis de bon sens et de justice. En effet, l'Enregistrement s'arrogerait un pouvoir d'appréciation souverain en se faisant juge des motifs multiples qui ont pu dicter les résolutions des assemblées générales d'actionnaires des Sociétés ; ce qui excéderait le droit de contrôle qui lui est reconnu par la loi.

En admettant toutefois, par hypothèse, la théorie soutenue par l'Administration, quelle situation serait faite à une Société qui aurait transféré son siège social dans une colonie,

quand la Régie se refuserait à reconnaître cette décision et imposerait en France, au lieu d'un domicile arbitrairement désigné par elle, les titres d'actions ou d'obligations de la dite Société ?

Ayant fixé son domicile à la colonie, elle serait, de ce seul fait, assujettie à toutes les taxes qui peuvent grever les valeurs mobilières dans ce pays ; en second lieu, par suite de la décision prise à son égard par l'Administration métropolitaine, elle continuerait à être passible de taxes similaires en France, au domicile de fait qui lui serait assigné. Cette Société risquerait, de la sorte, de se voir imposée à deux reprises différentes, en France et dans la colonie où elle s'est transférée, au titre de l'impôt du timbre, de la taxe de transmission et de l'impôt sur le revenu, sur l'ensemble des titres d'actions ou d'obligations qu'elle aurait émis.

Dans l'hypothèse où un accord préalable interviendrait entre les deux administrations fiscales métropolitaine et coloniale, aux termes duquel les perceptions déjà faites au compte colonial seraient à imputer sur celles que la Société devrait apurer en France au tarif métropolitain et réciproquement, il n'en subsisterait pas moins une injustice puisque l'on aboutirait à créer ainsi deux catégories de Sociétés redevables, celles qui seraient imposées à plein tarif, selon les taux en vigueur dans la métropole, parce que l'enregistrement métropolitain continuerait à les considérer comme des Sociétés françaises, nonobstant leur transfert de domicile ; et les Sociétés qui, s'étant constituées aux colonies, à l'origine, bénéficieraient des taxes réduites de la colonie.

Les actionnaires des Sociétés coloniales dont le siège social est fixé en France, qui désireraient éviter les lourdes charges fiscales de la métropole, auraient, au surplus, la possibilité d'atteindre le même but, en se transformant suivant une conception différente :

Ils maintiendraient à leur Société la forme métropolitaine pour la partie purement commerciale de son activité, en limitant son rôle en France à celui d'un commissionnaire à l'importation ou à l'exportation, et ils constitueraient, pour la partie coloniale de leur objet social, une Société nouvelle,

distincte de la première, dont ils fixeraient le siège au centre de leur exploitation coloniale.

Comme dans ce cas il n'y aurait plus transfert de son siège de France dans la colonie, l'Administration ne pourrait faire application dans cette hypothèse de la théorie qu'elle soutient.

Bien plus, rien ne s'opposerait à ce que, dans la suite, la Société métropolitaine ne soit absorbée par la Société coloniale par voie de fusion ou autrement, ce qui mettrait la nouvelle Société à l'abri de toutes revendication de la part du Trésor français.

Nous assistons, dans ce domaine, à une lutte entre l'Administration et les redevables qui rappelle un peu celle de l'obus et de la cuirasse. Chacun des deux antagonistes s'efforce d'atteindre ou de se soustraire à l'autre, en recourant à des artifices juridiques, dont on ne saurait trop admirer l'ingéniosité.

Si, enfin, pour élever le débat, l'on transpose cet aride problème dans le domaine du droit public, on s'aperçoit que le conflit soulevé par l'Enregistrement met en péril le principe même de l'autonomie financière des colonies. Les Conseils élus ou les Gouverneurs des Colonies, seuls chargés de fixer les règles d'assiette et les modalités des diverses contributions dans l'étendue des territoires où ils exercent le pouvoir législatif, tiennent compte, dans l'établissement de ces impôts, de considérations multiples, subordonnent leurs décisions à des raisons majeures, à des circonstances de fait qui doivent s'imposer à l'appréciation des fonctionnaires de la métropole. Si le législateur a volontairement limité à des taux réduits les impôts qui pèsent sur une catégorie déterminée de contribuables, les agents de perception ne peuvent, sans commettre un grave abus de pouvoir, majorer directement ou indirectement les tarifs établis. Le droit de contrôle qui leur est reconnu ne peut, en aucun cas, s'étendre au-delà de l'interprétation stricte et étroite des textes qu'ils sont chargés d'appliquer. Au surplus, si les fonctionnaires de la métropole préposés au recouvrement de ces impôts pouvaient, à la faveur de redressements laissés à leur initiative, prélever un supplément de recettes sur des Sociétés régulièrement inscrites

dans une colonie, c'est le Trésor particulier de la Colonie, et non le Trésor Français qui devrait en bénéficier, en dernière analyse.

S'il nous était permis de présenter à ce sujet une suggestion toute personnelle, voilà quelle pourrait être la solution idéale qui, tout en recueillant les suffrages de tous les intéressés, sauvegarderait les légitimes intérêts des finances coloniales.

Tant que les ressortissants coloniaux, les Sociétés établies aux colonies limiteraient leurs opérations dans l'intérieur du territoire de la colonie, ils ne seraient redevables que des impositions en vigueur dans ces possessions lointaines suivant les règles de perception et les tarifs qui y sont établis.

Mais, dès que, pour une raison quelconque, ces mêmes contribuables feraient usage en France d'actes passés ou de jugements rendus aux colonies, on procèderait dans la métropole à l'émission, à l'introduction en Bourse de leurs titres d'actions ou d'obligations, ils auraient à acquitter, à ce moment, les suppléments de droits entre ceux qu'ils ont déjà payés à la colonie et ceux qui sont en vigueur dans la métropole.

Ni le budget de l'Etat français, ni celui de la colonie intéressée ne bénéficieraient de ces suppléments de recettes, toutes les taxes afférentes à des perceptions de cette nature et de cette origine seraient acquittées dans un Bureau d'Enregistrement spécial dit « Bureau d'Enregistrement Colonial ». Les fonds ainsi recueillis seraient versés à une Caisse centrale, autonome, gérée par un Office.

Grâce à ces versements, cet Office Colonial disposerait de l'ensemble de ces recettes et conserverait la gestion de ce fonds commun. L'Office ne garderait pas ces sommes improductives par devers lui, mais les affecterait à la garantie des emprunts qu'il permettrait ainsi de faire consentir aux Gouvernements coloniaux pour leur faciliter la réalisation du programme de mise en valeur de leur territoire.

Les emprunts contractés par les colonies dans la métropole seraient émis par l'intermédiaire de l'Office. La colonie prendrait à sa charge le paiement des intérêts et l'Office en assu-

rerait l'amortissement par le jeu normal des rentrées de perception, dans un délai qui, en aucun cas, ne pourrait excéder une durée déterminée : 50 ans par exemple.

Grâce au développement probable des recettes de cette nature, dû à l'extension de la matière imposable, la Caisse Centrale de l'Office verrait ses disponibilités grossir d'année en année, ce qui lui permettrait d'affecter des sommes de plus en plus considérables à la disposition des colonies qui voudraient recourir à des emprunts ainsi gagés.

Enfin, pour éviter que la totalité ou une part trop importante du fonds commun ne soit absorbée par une demande excessive d'une seule colonie, on fixerait chaque année le quantum des avances maxima à consentir à chacune d'elles, suivant une proportion à déterminer.

A titre d'exemple, et à seule fin de préciser notre pensée, voilà quelle pourrait être la répartition envisagée, en supposant que le total des encaissements de l'Office se soit élevé, l'année précédente, à 100 millions de francs :

Algérie	20	%	soit	20.000.000 fr.
Groupe de l'A. O. F.	20	%	—	20.000.000
Groupe de l'A. E. F.	10	%	—	10.000.000
Togo-Cameroun	4	%	—	4.000.000
Madagascar	12,50	%	—	12.500.000
Réunion	2,50	%	—	2.500.000
Indochine	20	%	—	20.000.000
Côte des Somalis	0,50	%	—	500.000
Etablissements de l'Inde	0,50	%	—	500.000
Martinique	2,50	%	—	2.500.000
Guadeloupe	2	%	—	2.000.000
Guyane française	2	%	—	2.000.000
Saint-Pierre et Miquelon	0,25	%	—	250.000
Nouvelle-Calédonie	1,50	%	—	1.500.000
Nouvelles-Hébrides	0,25	%	—	250.000
Etablissements de l'Océanie	1,50	%	—	1.500.000
TOTAL				100.000.000 fr.

Supposons que le Gouvernement des Etablissements Français de l'Océanie veuille contracter un emprunt grâce à l'intermédiaire de l'Office Colonial. L'annuité de remboursement qui lui est réservée, étant de 1.500.000 francs, permettrait

de gager un emprunt amortissable en 50 ans de 75 millions de francs ($1.500.000 \times 50 = 75.000.000$).

Le capital serait amorti grâce au jeu de ces annuités et la colonie n'aurait plus à comprendre dans son budget que la somme strictement nécessaire au paiement des intérêts. Ainsi, chaque colonie pourrait émettre sur le marché français un emprunt amortissable d'un montant considérable, dont le remboursement serait assuré par les recettes propres de l'Office.

En groupant les intérêts de toutes les colonies françaises, le crédit de chacune d'elle se trouve renforcé : c'est une belle œuvre de solidarité financière à réaliser. Sans aucune intervention de l'Etat français, sans recourir à la garantie d'intérêt du Trésor métropolitain, le crédit des colonies riches vient étayer celui de nos possessions moins fortunées et moins favorisées.

Il a été souvent question, dans ces dernières années, des projets de mise en valeur des colonies françaises, on a élaboré des plans magnifiques et grandioses, ce sera notre modeste ambition d'avoir présenté une idée dont l'application permettrait de trouver les ressources qui rendraient plus faciles ces réalisations.

VU ET APPROUVÉ :

VU :

Le 18 mai 1929.

Le Doyen,

Le Président de Thèse,

H. BERTHÉLEMY.

RENÉ MAUNIER.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER ;

Le Recteur de l'Académie de Paris,

CHARLÉTY.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Notice bibliographique	7

CHAPITRE PREMIER

De la condition juridique des Sociétés coloniales	9
---	---

Définition de la Société Coloniale. Les conséquences juridiques de la domiciliation des Sociétés dans une colonie ou un pays de protectorat. Différences de législation. Textes métropolitains non encore promulgués dans la colonie. Evaluation du capital des Sociétés dans les colonies où l'unité monétaire est autre que le franc. Taux de conversion en francs du capital des Sociétés indochinoises exprimé en piastres.

CHAPITRE II

Autonomie financière des Colonies.....	16
--	----

Commentaires sur les lois du 13 avril 1900 et du 29 juin 1918 et sur le décret du 30 décembre 1912.

CHAPITRE III

Les impôts auxquels sont soumises les Sociétés aux Colonies	19
---	----

Énumération des taxes en vigueur dans les colonies qui frappent les Sociétés (tableau synoptique avec indication des tarifs actuels).

CHAPITRE IV

Régime fiscal des Sociétés coloniales en France	20
---	----

Les Sociétés coloniales peuvent être soumises aux droits d'enregistrement en France pour les actes passés et les jugements rendus aux colonies et aux impôts directs à l'occasion des actes de commerce faits dans la métropole. Le régime fiscal des valeurs mobilières émises ou circulant en France.

CHAPITRE V

Enregistrement en France des actes passés aux Colonies.....	21
---	----

Actes translatifs d'immeubles ou de fonds de commerce situés

en France. Usage en France d'actes passés aux colonies. Imputation réciproque des droits déjà perçus. Distinction entre les colonies où l'enregistrement est établi et celles où il ne l'est pas. Epoque auxquelles l'enregistrement a été établi dans les colonies.

CHAPITRE VI

Enregistrement en France des actes passés dans un pays de Protectorat	33
---	----

Au point de vue fiscal, les protectorats sont assimilés à des territoires étrangers. Imputation réciproque des droits perçus entre la France et la Tunisie et le Maroc (lois du 30 juillet 1913 et du 29 septembre 1917). Arrêt de la Cour de Cassation du 1^{er} juin 1923. Loi du 30 juin 1924. Régime applicable aux protectorats de l'Annam, du Cambodge et du Tonkin. Territoires sous mandat français : Togo et Cameroun. Etats de Syrie et du Liban.

CHAPITRE VII

Timbre des actes passés aux Colonies dont il est fait usage en France.	41
--	----

Distinction entre les colonies où l'enregistrement n'est pas établi et pays de protectorat et les colonies où l'enregistrement est établi.

CHAPITRE VIII

De l'enregistrement en France des jugements rendus dans les Colonies.	42
---	----

Jurisprudence établie par le jugement du Tribunal de la Seine du 28 novembre 1894. Revirement dû à l'arrêt de la Cour de Cassation du 15 mai 1905. Les pourvois des jugements déferés à la Cour de Cassation ne sont pas soumis aux droits. Caractère de la Cour de Cassation, considérée comme Cour Souveraine ; sa juridiction s'étend également aux colonies. Même solution pour les décisions administratives déferées au Conseil d'Etat.

CHAPITRE IX

De l'imposition en France des commerçants coloniaux	51
---	----

A) *Contribution des Patentes* : Ventes de produits agricoles provenant des propriétés ou des concessions du vendeur (Arrêts du Conseil d'Etat du 12 novembre 1920, du 6 mai 1921 et du 22 février 1924). Exploitation agricole présentant un caractère industriel (Arrêt du Conseil d'Etat du 27 novembre 1926).....

B) <i>Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux</i> : Détermination du bénéfice imposable au point de vue de la territorialité de l'impôt. Discrimination du bénéfice réalisé en France. Arrêts de la Commission supérieure des bénéfices de guerre du 6 juin 1926 et du 6 janvier 1927.....	59
---	----

c) <i>Taxe sur le chiffre d'affaires</i> : La succursale en France d'une maison coloniale ne peut être assimilée à un intermédiaire, agissant comme commissionnaire. Détermination du lieu de vente. Les divergences de doctrine de l'Administration. Etude comparative des systèmes proposés par elle.....	66
---	----

CHAPITRE X

Régime fiscal en France des valeurs mobilières des Sociétés coloniales.....	72
---	----

Les titres d'actions et d'obligations des Sociétés coloniales ne sont pas imposables en France. Application aux Sociétés françaises, ayant des filiales coloniales, des dispositions des articles 27 et 28 de la loi du 31 juillet 1920. Le porteur français des valeurs coloniales est-il tenu de faire mention des dividendes et intérêts de cette origine dans la déclaration de ses revenus ?

CHAPITRE XI

Coupons de valeurs étrangères payés aux Colonies.....	82
---	----

Les coupons de valeurs étrangères encaissés aux colonies sont-ils soumis, lors de leur négociation en France, aux taxes métropolitaines ? Fraudes possibles.

CHAPITRE XII

Régime fiscal des effets publics des Colonies françaises.....	84
---	----

Les seuls titres coloniaux soumis aux taxes métropolitaines sont les effets publics. Loi du 29 mars 1914 et circulaire du 20 juillet 1914.

CHAPITRE XIII

Régime fiscal des valeurs mobilières des pays de protectorat et des territoires sous mandat français.....	88
---	----

Les titres d'actions et d'obligations des Sociétés établies dans les pays de protectorat sont soumis aux taxes des valeurs mobilières étrangères. Aucune exemption ni imputation. Protectorats indochinois. Territoires sous mandat français : Togo et Cameroun. Impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

CHAPITRE XIV

Régime fiscal des fonds publics des pays de Protectorat.....	94
--	----

Les obligations émises par les protectorats, dont les titres circulent en France, sont assimilées à des valeurs étrangères. Les droits de timbre et l'application de l'article 14 de la loi du 30 juin 1924. Exemption prévue par la loi du 22 mars 1928 pour deux emprunts tunisien et marocain. Travaux préparatoires et rapport au Sénat sur la loi du 22 mars 1928.

Conclusion	103
------------------	-----

~~~~~

ROCHEFORT-SUR-MER. — IMPRIMERIE A. THOYON-THÈZE. — 1929.

~~~~~


